Die kommunale Besteuerung der Aktien-Gesellschaften in der Schweiz.

Dissertation

zur

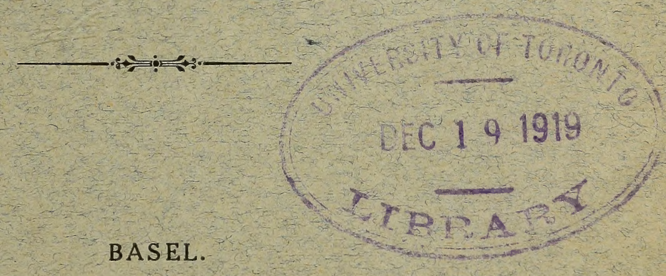
Erlangung der Doktorwürde

an der

philologisch-historischen Abteilung
der philosophischen Fakultät der Universität Basel

eingereicht von

Rudolf Schwarzmann
von **Basel** und **Mels** (Kt. St. Gallen).



BASEL.
Buchdruckerei zum Basler Berichthaus
1919.

Die kommunale Besteuerung der Aktien-Gesellschaften in der Schweiz.

Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

an der

philologisch-historischen Abteilung
der philosophischen Fakultät der Universität Basel

eingereicht von

Rudolf Schwarzmann
von **Basel** und **Mels** (Kt. St. Gallen).

BASEL.
Buchdruckerei zum Basler Berichthaus.
1919.

Genehmigt von der philologisch-historischen (mathematisch-naturwissenschaftlichen) Abteilung der philosophischen Fakultät auf Antrag der Herren Professoren Dr. Bauer und Dr. Landmann.

BASEL, den 3. Juli 1919.

Der Dekan:
Prof. Dr. **Robert Michels.**

Meiner
lieben Mutter selig
gewidmet.

Inhaltsübersicht.

I. Kapitel.

Das Problem der Besteuerung der Aktiengesellschaft im allgemeinen und die Lösungsversuche.

Gehen auch die Anfänge der A. G. auf mindestens dreihundert Jahre zurück, so gehören die A. G. in ihrer ausgebildeten Form, als eine tonangebende Unternehmungsform, doch erst der hochkapitalistischen Epoche an.[1]) Darin liegt die Erklärung dafür, dass das Problem der Besteuerung der A. G. erst um die Mitte des vergangenen Jahrhunderts steuerpolitisch in Angriff genommen wurde. Die alte Gewerbebesteuerung zeigte sich der modernen Unternehmungsform steuerlich nicht mehr gewachsen und so hatte man schon im Objektsteuersystem nach einer anderen Lösung des Problems gestrebt. So recht akut wurde dasselbe aber beim Uebergang vom Objekt- zum Subjektsteuersystem, und in der Entwickelung dieses letztgenannten Systems. Hatte in Deutschland der Uebergang vom Objekt- zum Subjektsteuersystem seit den achtziger Jahren des letzten Jahrhunderts stattgefunden, so sehen wir in der Schweiz von jeher ein starkes Ueberwiegen des Subjektsteuersystems. Verhältnismässig früh wurden denn auch auf diesem Boden alle möglichen Versuche unternommen, um zu einer Lösung zu gelangen. Die Arbeit war nicht vergeblich, denn man darf sagen, dass wir in der Schweiz den besten Lösungen des Problems begegnen.

Sowohl im Objektsteuersystem als im Subjektsteuersystem ist die Entwicklung der Lösungsversuche so vor sich gegangen, dass mehrfach der Steuertypus in beiden Systemen nahezu übereinstimmt. In Ländern, wo neben den Ertragsteuern nachträglich eine allgemeine Einkommensteuer geschaffen und ihr auch der Aktionär unterworfen wurde, z. B. in Oesterreich, war die Besteuerung der A. G. mittelst der Sondergewerbesteuer das Primäre. Im Subjektsteuersystem ging der Weg in umgekehrter Richtung; denn die Besteuerung des Aktionärs war hier das Primäre und die Einführung der Spezialsteuer das später Geschaffene. Dort wie hier also persönliche Besteuerung des Aktionärs, dort wie hier die Spezialsteuer für die A. G.

Die Wichtigkeit der Lösung des Problems hängt natürlich zusammen mit der Stärke der Vertretung der in Frage stehenden Unternehmungsform und des in ihr investierten Kapitals. Und da

[1]) Sombart, Der moderne Kapitalismus, II. S. 153 ff.

steht denn gerade die Schweiz verhältnismässig an vorderer Stelle. Sie weist eine sehr grosse Zahl an A. G. auf. Die letzte Statistik des eidg. statistischen Bureaus für 1916 [1]) ergibt folgendes Bild:

Schweiz. Gesellschaften	Emittiertes (einbezahltes und nicht einbezahltes) Aktienkapital
5850	3,883,907,911 Franken.

Eine schätzungsweise [2]) angenommene Einzahlung von bloss drei Milliarden mag zu tief gegriffen sein. An den Zahlen aber mag die Bedeutung des Problems in der Steuerpolitik der Kantone und Gemeinden gemessen werden. Der wachsende Finanzbedarf brachte neue Momente in die Besteuerung der A. G. hinein; denn einerseits musste es verlocken, diese oft sehr kapitalkräftige Unternehmungsform möglichst scharf heranzuziehen, anderseits drängte der vermehrte Finanzbedarf zu Steuerreformen, in welchen die Besteuerung der A. G., mehr oder weniger, finanzpolitisch moderne Anschauungen in sich aufgenommen hat.

Ueberblicken wir die ganze einschlägige Steuerpolitik, so lässt sich folgende Systematik herausfinden:

A. Besteuerung nach dem Objektsteuersystem.
B. Besteuerung nach dem Subjektsteuersystem:
 1. Besteuerung nur des Aktionärs.
 2. „ „ der A. G.
 3. „ der A. G. und des Aktionärs:
  a) unbeschränkte Besteuerung
  b) beschränkte Besteuerung:
   α) Abzug bei der A. G.
   β) Abzug beim Aktionär.
  c) Teilung der Steuer zwischen A. G. und Aktionär.
  d) Spezialsteuer für die A. G.

A. Die Besteuerung der A. G. im Objektsteuersystem.

Im Objektsteuersystem besteht die Möglichkeit, die juristischen wie die physischen Personen auf gleicher Grundlage zu besteuern, indem bei beiden nicht an die Person, sondern an die Sache herangetreten wird. Neben der Grund- und Gebäudesteuer fällt insbesondere

[1]) Zeitschrift für schweiz. Statistik und Volkswirtschaft 1917.
[2]) Steiger, Finanzhaushalt der Schweiz. Bd. I. 1916. S. 242.

für unsere Frage die Gewerbesteuer in Betracht. Im Gewerbebetrieb liegt ein Steuerobjekt vor, welches zur Steuer herangezogen wird, gleichgültig wem die Erträgnisse des Betriebes zufliessen, ob unmittelbar oder bloss mittelbar physischen Personen. Die Verteilung der Steuerlast auf die eigentlich steuerpflichtigen Personen geht durch Ueberwälzung vor sich.

Haben z. B. Frankreich und teilweise England bis heute, Belgien bis vor kurzem (1913) und manche deutsche Staaten[1]) bis zum Uebergang zum Subjektsteuersystem die Besteuerung der A. G. mittelst der allgemeinen Gewerbesteuer beibehalten, so zeigte sich doch schon beim Beginn der grössern Ausbreitung dieser Unternehmungsform ein gewisser Zersetzungsprozess, indem das preussische Steuergesetz von 1857 die Besteuerung der A. G. aus der allgemeinen Gewerbesteuer (von 1820) herauszog und die A. G. durch diese Sondergewerbesteuer ungünstiger behandelte als die übrigen Unternehmungsformen. Diese Differenzierung machte Schule. Sie fand Eingang in die Ertragsteuersysteme von Russland, von Oesterreich und von Belgien.

In Ländern, deren allgemeine gewerbliche Besteuerung mit der Schwierigkeit der Erlangung genauer ziffernmässiger Nachweise der Geschäftsergebnisse bei Privatunternehmen zu kämpfen hatte, war es ein bequemer Ausweg, diejenigen Unternehmungen, welche ihre Ergebnisse nicht verheimlichen konnten, vielmehr zur öffentlichen Rechnungsablegung verpflichtet waren, auf Grund der bekannt gewordenen individuellen Erträgnisse steuerlich wirksam auszunutzen. So urteilt Lotz[2]) über die Stellung der Sondergewerbesteuer der A. G. in Oesterreich. Diese erstreckt sich zwar nicht bloss auf die A. G., sondern erfasst auch die übrigen zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Organisationen, allerdings nicht mit dem sehr hohen Steuersatze, der für die Besteuerung der A. G. festgelegt ist.

Kommt in jener oben gedachten preussischen Sondergewerbesteuer der Standpunkt der steuerlichen Differenzierung zum Ausdruck, fussend auf der Annahme, dass die rechtliche und somit auch wirtschaftliche Vorzugstellung, die die A. G. einnimmt, eine Mehrbelastung gegenüber andern Unternehmungsformen (Einzelunternehmern) vertrage, so erscheint ein weiteres Moment in der österreichischen Sondergewerbesteuer: Neben dem stark fiskalischen Standpunkt kommt die sog. Konzentrationseinsteuerung zum Ausdruck. Seitdem man nämlich damit rechnen muss, dass eine allfällige Kapitalrentensteuer oder eine Einkommensteuer, die dem Aktionär, wie jeder andern in Betracht fallenden Person auferlegt sind, durch

[1]) In Elsass-Lothringen besteht heute noch die Gewerbesteuer innerhalb des Ertragsteuersystems als dem Hauptsteuersystem, in den andern deutschen Staaten besteht heute teilweise die Gewerbesteuer nur innerhalb eines Ergänzungsobjektsteuersystems.

[2]) Lotz, Finanzwissenschaft 1917. S. 349.

das Auseinanderfallen von A. G. und Aktionär von diesem persönlich nicht mehr erhältlich sind, hat man sich in der Steuerpolitik mit der blossen Differenzierungssteuer der A. G nicht mehr begnügt. Durch eine erhöhte Sondergewerbesteuer hat man die A. G. und den Aktionär zugleich sicher treffen wollen. So auch in Russland und in Belgien. Zwar sind in dieser erhöhten Sondergewerbesteuer die beiden Momente (Differenzierung und Konzentration) nicht ausgesprochermassen getrennt zu erkennen. Erkennbar wären sie nur aus dem Motivenbericht. Hingegen nur das Moment der Konzentrationseinsteuerung kennt jener Steuertypus, der die A. G. der allgemeinen Gewerbesteuer unterwirft, an der Gesellschaftskasse aber noch den Coupon besteuert, wie es in England und in Frankreich der Fall ist.

B. Die Besteuerung im Subjektsteuersystem.

1. Die Besteuerung nur der Aktionäre.

Im Subjektsteuersystem reinster Art knüpft die Steuer in unserem Falle nicht an das gewerbliche Steuerobjekt an, sondern an die physische Person mit ihrem Einkommen und Vermögen, mag das herkommen wo es will und bestehen woraus es will. In diese Kategorie der physischen Personen fallen auch die Aktionäre; denn sie werden persönlich besteuert, ein besonderes gewerbliches Steuerobjekt (etwa Kapital und Ertrag der A. G. als solche) gibt es hier nicht.

Alle jene Vorteile, die in der persönlichen Besteuerung erblickt werden können, lassen sich natürlich in diesem Steuertypus (Besteuerung nur der Aktionäre) auch nachweisen. Dennoch ging in der Schweiz die Entwicklung rasch dahin, von der Besteuerung nur des Aktionärs abzurücken, sei es nun ganz oder nur teilweise. Die folgende Zusammenstellung legt hievon Zeugnis ab:

	Jahr		
1.	1856/1865		: Bern: Besteuerung nur der A. G.
2.	1860	(vgl. 33):	Neuenburg: Teilung der Steuer.
3.	1862	(„ 23):	Waadt: Patentsteuer neben Besteuerung der Aktionäre.
4.	1863	(„ 10):	St. Gallen: Patentsteuer neben Besteuerung der Aktionäre.
5.	1866	(„ 17):	Graubünden: Teilung der Steuer.
6.	1867	(„ 27):	Luzern: Besteuerung der A. G. u. d. Aktionäre.
7.	1869	(„ 31):	Thurgau: Besteuerung nur der A. G.
8.	1870	(„ 40):	Zürich: Teilung der Steuer.
9.	1870		: Obwalden: Besteuerung der A. G. und des Aktionärs.
10.	1874	(„ 4/13):	St. Gallen: Besteuerung der A. G. u. d. Aktionärs.

Jahr

11. 1876 : Schwyz: Besteuerung nur der A. G.
12. 1876 : Zug: Besteuerung nur der A. G.
13. 1877 (vgl. 10/19): St. Gallen: Vorlage: Besteuerung nur der A. G. verworfen.
14. 1879 („ 24): Baselstadt: Patentsteuer neben Besteuerung des Aktionärs.
15. 1879 („ 39): Schaffhausen: Besteuerung nur der A. G.
16. 1880 („ 18): Appenzell A.-Rh.: Teilung der Steuer.
17. 1881 („ 5): Graubünden: Besteuerung nur der A. G.
18. 1881 („ 16): Appenzell A-Rh.: Vorlage: Besteuerung beider: verworfen.
19. 1884 („ 13/35): St. Gallen: Verworfene Vorlage betr. Besteuerung nur der A. G.
20. 1885 („ 37): Aargau: Besteuerung nur der A. G.
21. 1885 : Entwurf z. Bundesgesetz betr. Doppelbesteuerung.: Teilung.
22. 1886 („ 38): Uri: Besteuerung nur der A. G.
23. 1886 („ 3): Waadt: Patentsteuer und Teilung.
24. 1889 („ 14): Baselstadt: Spezialsteuer.
25. 1890 („ 26/29): Tessin: Verworfene Vorlage betr. Besteuerung von A. G. und Aktionär.
26. 1890 („ 25/29): Tessin: Besteuerung nur der A. G.
27. 1892 („ 6): Luzern: Teilung.
28. 1893/95 : Nidwalden: Besteuerung nur der A. G.
29. 1894 („ 26/36): Tessin: Verworfene Vorlage: Besteuerung von A. G. und Aktionär.
30. 1895 : Solothurn: Besteuerung nur der A. G.
31. 1898 („ 7): Thurgau: Besteuerung nur der A. G.
32. 1901 : Baselland: Besteuerung von A. G. u. Aktionär.
33. 1903 („ 2): Neuenburg: Besteuerung nur der A. G.
34. 1903 : Glarus: Besteuerung nur der A. G.
35. 1903 („ 19): St. Gallen: Spezialsteuer.
36. 1907 („ 29): Tessin: Spezialsteuer.
37. 1910 („ 20): Aargau: Spezialsteuer.
38. 1915 („ 22): Uri: Besteuerung der A. G. und des Aktionärs.
39. 1915 („ 15): Schaffhausen: Entwurf: Spezialsteuer.
40. 1917 („ 8): Zürich: Spezialsteuer.

Nach dem Steuergesetz des Kantons Glarus (1903) war der ganze Umwandlungsprozess in der Schweiz vollzogen: kein einziger Kanton besteuert heute die Aktionäre allein.

Die Vorteile, die der persönlichen Besteuerung zugesprochen werden, sind durch diese Entwicklung ganz oder teilweise ignoriert worden. Die Nachteile, die in der blossen Besteuerung der Aktionäre ruhen, übersteigen die Vorteile. Einmal muss man dem Argument zustimmen, dass das sichtbare Vermögen an Grundstücken, Gebäuden,

gewerblichen Maschinen usw. unter der Tarnkappe der Aktie verschwinde. Dieses Verschwinden hätte — andere Gesichtspunkte vorbehalten — nichts zu bedeuten, wenn die Fatierung eine hinreichend zuverlässige wäre. Aber man darf sagen, dass die einst gerade der Schweiz nachgerühmte hohe Steuermoral manchenorts geradezu in skandalöse Zustände umgeschlagen hat. Hiefür liefern die Debatten in den Kantonsräten oft beredtes Zeugnis. Solche Tatsachen wären schon Grund genug, auf Kosten der sogenannten Steuergerechtigkeit das fiskalische Prinzip in irgend einer Weise vorwalten zu lassen, ja es kann durch diesen Vorrang dem Interesse des Ganzen und indirekt also dem Prinzip der steuerlichen Gerechtigkeit gedient werden. Doch nicht genug! Das Auseinanderfallen der A. G. und des Aktionärs in Bezug auf den kommunalen und staatlichen Wohnsitz hat zur Folge, dass auch bei guter Fatierung diejenige Steuergewalt, die nach den verschiedensten Gesichtspunkten die Steuer erhalten sollte, sie zu Gunsten eines andern Staates resp. einer andern Kommune verliert. Gerade da, wo die Steuergewalten verhältnismässig kleine Hoheitsgebiete umfassen, ist die Möglichkeit des häufigen Auseinanderfallens stark gegeben. Diese Tatsache geht anschwellend vom grossen Einheitsstaat weg über die Einzelstaaten des Bundesstaates bis hinunter zur Gemeinde. Die politische Finanztheorie ist von Rau bis auf unsere Tage einig darüber, dass einer blossen Besteuerung der Aktionäre nicht das Wort gesprochen werden kann. Ihre Argumente bringen nichts wesentlich Anderes, als was wir oben bereits gesagt haben.

2. Die Besteuerung nur der A. G. als solche.

Am ausgeprägtesten kommt dieser Steuertypus da zum Ausdruck, wo nicht nur die innerstaatlichen Aktionäre innerstaatlicher Gesellschaften persönlich steuerfrei bleiben, sondern auch die Aktionäre ausserstaatlicher Aktiengesellschaften, sofern diese schon besteuert sind. Diesen Typus treffen wir nur an in Graubünden und Thurgau[1]). Der andere Typus mit nur innerstaatlicher Geltung begegnet uns in den Kantonen Schwyz, Nidwalden, Schaffhausen, Neuenburg, Bern, Zug und Solothurn. Vom Ausland lässt sich kein Staat hier einreihen.

Was bei allen diesen Steuergesetzen auffallend erscheint, ist der Umstand, dass die A. G. als solche wie eine physische Person zur Steuer herangezogen wird. In den meisten der oben genannten Kantone sind die A. G. der progressiven Steuer unterworfen wie die physischen Personen, in den meisten Kantonen sprechen die Steuergesetze vom Ertrage der A. G. als von Einkommen, vom Kapital als von Vermögen usw. Hatten zwar Bern seit 1856/1865 bis heute und Neuenburg seit 1860 bis vor kurzer Zeit die proportionale Steuer, hatten zwar Waadt 1862 und St. Gallen 1863 ihre fixen Patentsteuern geschaffen, als Auswirkung einesteils der Idee der recht-

[1]) Ebenfalls im Schaffhauser Entwurf von 1879, im Gesetze aber fallen gelassen.

lichen Bevorzugung dieser Unternehmungsform, anderenteils um zu grossen steuerlichen Aspirationen zu begegnen, so machte sich schon bei den bald nach jenen Jahren geschaffenen Steuergesetzen die Praxis des Bundesrates und des Bundesgerichtes geltend, die dem Wirtschaftssubjekt (A. G.) auch in Steuersachen die selbständige juristische Persönlichkeit verlieh. Ein gutes Beispiel dieses Einflusses bot der Kanton Schaffhausen mit der Entstehung des Steuergesetzes von 1879.[1])

Sowohl der progressive als auch der proportionale Steuerfuss lässt sich vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ableiten. Wo die Steuerpolitik sich mit dem proportionalen Steuerfuss abfindet, kommt es praktisch zu keinen Kollisionen, ob nun die Aktionäre oder die A. G. als solche besteuert werden. Anders aber evidenterweise bei der Uebertragung der Progression vom Aktionär auf die A. G. Nur zufällig wird die Progression der A. G. mit der Leistungsfähigkeit des Aktionärs übereinstimmen.

Finanztheoretisch sieht die Sache in Bezug auf die Progression so aus: Die stark vertretene sogenannte Opfertheorie wendet den Begriff der Leistungsfähigkeit nur auf physische Personen an und leitet aus ihren Darlegungen die progressive Steuer her. Auf der andern Seite aber spricht Wagner davon, dass die Opfertheorie nicht die letztendliche Begründung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei, sie könne vielmehr nur verwertet werden im Rahmen einer anderen, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründenden Idee, nach Wagner also entweder in der Auffassung der Steuer vom rein finanziellen oder vom sozialpolitischen Standpunkte aus. Der Begriff der Leistungsfähigkeit lässt sich deshalb nach Wagner auch auf die A. G. anwenden. Aber nicht in dem Sinne, dass die Leistungsfähigkeit der Aktionäre nun einfach auf die A. G. durch blosse Anwendung der Progression übertragen wird. Ein gleich hoher Steuersatz wäre für ihn der Notbehelf in dieser Lücke, wenn nun einmal die blosse Besteuerung der Aktionäre nicht mehr befürwortet werden will. Die Opfertheorie aber kann die Besteuerung der A. G. nur unter dem Gesichtswinkel der Objektsteuer sehen.

Wir haben oben bemerkt, dass in vielen Kantonen die A. G. als blosse juristische Person in die Einkommensteuer hineingelangt ist gleich einer natürlichen Person, als ob die A. G. wie die physische Person ein Einkommen hätte. Seit Hermann und Schmoller hat die Anschauung eingesetzt, dass der Einkommensbegriff einen derart physisch-persönlichen Charakter aufweise, dass die juristische Person, A. G., nicht mit dem Einkommensbegriff in Verbindung gebracht werden könne. Die Auffassungen derartiger Steuergesetze stehen

---

[1]) Schanz, Die Steuern der Schweiz. Bd. II. S. 169/170.

mit diesen theoretischen Anschauungen im Widerspruch. Fuisting hat auf die steuerpolitischen Konsequenzen desselben hingewiesen.[1])

3. Besteuerung der A. G. und des Aktionärs.

a) Unbeschränkte Besteuerung.

Diesen Steuertypus kennen die Kantone Baselland, Obwalden und Uri, ferner viele deutsche Staaten: Hamburg, Lübeck, Reuss j. L., Sachsen-Meiningen (diese Staaten haben die Einkommensteuer ohne Ergänzungssteuer), Hessen, Sachsen, Braunschweig, Sachsen-Koburg-Gotha, Schaumburg-Lippe (diese Staaten haben neben der Einkommensteuer noch eine Ergänzungssteuer).

In Deutschland konnte dieser Steuertypus erst in der Zeit des Ueberganges vom Objekt- zum Subjektsteuersystem Eingang finden. In der Schweiz, wo der Boden zur Besteuerung der A. G. schon durch die vermehrte Ausbreitung dieser Unternehmungsform geschaffen wurde, beobachten wir diesen Steuertypus reichlich zehn Jahre früher, gerade zur gleichen Zeit, als der Bundesrat und das Bundesgericht in interkantonalen Doppelbesteuerungsstreitigkeiten die ersten Urteile fällten.[2]) Mit dem luzernischen Steuergesetze vom Jahre 1867, in welchem formell zu einer Besteuerung der A. G. überhaupt kein Anhaltspunkt gegeben war, praktizierte der Kanton Luzern diesen Steuermodus. 1870 folgte Obwalden nach, mit Versuchen St. Gallen 1874 und Appenzell A.-Rh. 1881. Zum Teil verschwand dieser Typus wieder im betreffenden Kanton, zum Teil gesellten sich neue Kantone hinzu. So Baselland 1901, Uri 1915.

Es ist nicht zu verkennen, dass die interkantonale bundesgerichtliche Praxis bei dieser Entwicklung den Haupteinfluss hatte. Das Bundesgericht wies mit Nachdruck darauf hin[3]), dass es kaum einem Zweifel unterliege, dass es sich bei der A. G.-Besteuerung um die vollständige Absonderung des Vermögens der A. G. von dem des Aktionärs, welche die A. G. als ein besonderes Steuersubjekt, und die gleichzeitige Besteuerung nicht als Doppelbesteuerung erscheinen lässt, handle. Eine solche Formulierung musste interkantonal nach dieser Richtung hin „ansteckend“ wirken, abgesehen von der andern, die wir bereits in Abschnitt 2 (Besteuerung nur der A. G.) behandelt haben.

---

[1]) Fuisting, Die Grundzüge der Steuerlehre 1902 und Fuisting, Die Einkommensbesteuerung der Zukunft 1903.

[2]) Urteil vom 13. XI. 1868, Bundesblatt 1869. I. Bd. S. 393 (Erw. 5); hingegen das gegenteilige Urteil vom 5. VI. 1874, Bundesblatt 1874, Bd. II. S. 585 ff. Aus diesen Urteilen heraus ergoss sich wohl Unbestimmtes, aber die fiskalische Behörde der Kantone konnte doch gewissermassen einen Rückhalt finden.

[3]) Urteil vom 19. II. 1875, E. B. G. Amtl. S. 1875, S. 13 ff u. S. 22 ff.; Urteil vom 23. V. 1879, E. B. G. Amtl. S. 1879, S. 153 ff; Urteil v. 28. X. 1881, Amtl. S. 1881, S. 636 ff; Urteil vom 16. X. 1895. Amtl. S. 1895 S. 933.

Finanztheoretisch betrachtet, ergibt sich, dass sowohl vom Gesichtspunkt der privatwirtschaftlichen als auch der volkswirtschaftlichen Steuerquelle aus alles das, was das Aktienkapital auf irgend eine Art abwirft, letztendlich als Einkommen des Aktionärs zum Vorschein kommt. Was in irgend einer Form von diesen Teilerträgen besteuert wird, schmälert das Einzeleinkommen des Aktionärs. Also die A. G. hat kein besonderes „Einkommen“ neben demjenigen des Aktionärs, wie etwa die formal-juristische Auffassung annimmt. Nichtsdestoweniger aber braucht das Einkommen nicht nur beim Aktionär persönlich getroffen zu werden.

b) Beschränkte Besteuerung.

α) Abzug bei der A. G.

In diese Gruppe fallen Preussen, Baden, Württemberg und Bayern. Grundsätzlich kommt auch hier jene oben berührte formaljuristische Auffassung zum Ausdruck. Doch hat in Preussen die historische Entwicklung der Besteuerung der A. G., in Baden, Württemberg und Bayern das Bedürfnis der Uniformität mit den in diese Materie einschlagenden Urteilen des Oberverwaltungsgerichtes in Preussen, Anlass gegeben, bei der Besteuerung der A. G. einen Abzug von 2—3 ½ % vom einbezahlten Aktienkapital zu gestatten. Den wiederum historisch zu erklärenden Ausgleich für die Anlehnung an den preussischen Steuertyp, welche Anlehnung ohne Ausgleich ein steuerliches Geschenk an die A. G. bedeutet hätte, suchten Baden, Württemberg und Bayern in den Ergänzungsobjektsteuern.

β) Abzug beim Aktionär.

Während beim vorausbesprochenen Steuertyp das Schwergewicht auf dem Aktionär belassen ist, zahlt bei diesem Steuertypus, der in seiner Grundsätzlichkeit jenem gleichzustellen ist, die A. G. als solche die Hauptsteuerlast. In diese Gruppe gehören Bremen und Oldenburg. Bremen z. B. gewährt dem Aktionär einen Abzug von 3 ½ % vom steuerpflichtigen Aktienbesitz. Im preussischen Steuertyp ist der Charakter der Einkommensteuer besser gewahrt als hier.

Finanztheoretisch werden sowohl dem preussischen als diesem Steuertypus die Idee der Notwendigkeit der Teilung der Steuer zu Grunde gelegt. Schanz[1]) z. B. erblickt sie darin, dass die Aktionäre in steuerlicher Beziehung als Gewerbetreibende angesehen werden können, welche wirtschaftlich zunächst dem Staate und dem Orte angehören, wo das Unternehmen durch bezahlte Organe betrieben wird, als Konsumenten zugleich aber auch dem Staate und dem Orte ihres Wohnsitzes.

---

¹) Schanz. Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarch. 1892. S. 418 ff.

c) Die Teilung der Steuer.

Es handelt sich hier um die glatte Aufteilung der Steuer zwischen A. G. und Aktionär. Ihr begegnen wir erstmals im Zürcher Gesetz von 1870, dann kam die Idee in den Entwurf zum Bundesgesetz betr. die Doppelbesteuerung von 1885. Gestalt nahm sie ferner an im Steuergesetz von Waadt (1886), Luzern (1892), Appenzell A.-Rh. (1897) und Glarus (1903). Es geht aus den Akten hervor, dass die steuerlichen Bestrebungen, die im eidg. 1885er Entwurfe zum Ausdrucke kamen, zufolge der Widerstände in der Bundesversammlung aber auf eidg. Boden nicht verwirklicht werden konnten, doch auf fruchtbaren kantonalen Boden fielen. Der Kanton Waadt hat sich z. B. ausgesprochenermassen jene Idee der glatten Aufteilung der Steuer zu eigen gemacht. Mit gewissen Variationen folgten die anderen, oben genannten Kantone; zu nennen ist noch ein misslungener Versuch im Kanton St. Gallen.

Sehen wir von der Patentsteuer im Kanton Waadt (vgl. unten S. 20) ab — die eigentümliche Stellung der Waadtländer Grundsteuer ignorieren wir hier — so tritt uns in der waadtländischen Mobiliarsteuer der reinste Typus dieser Gruppe entgegen. Die A. G. versteuert die Reserven, der Aktionär sein in Aktien investiertes Vermögen nach dem Nennwerte seiner Aktienbeteiligung. Den Ertrag hat nur die A. G. zu versteuern. Die Besteuerung nur des nominellen Wertes ist eine Rücksichtnahme auf die Besteuerung der Reserven bei der A. G., eine Erscheinung, die wir mit Ausnahme von Schwyz und Nidwalden, in den übrigen Kantonen nicht finden. Die Aufteilung der Steuer in Waadt verlegt, wie übrigens auch in Luzern und Appenzell A.-Rh., den Schwerpunkt auf den Aktionär, im Gegensatz zu Glarus.

d) Die Spezialsteuer.

Bis jetzt haben wir gesehen, dass:

1. man von der Besteuerung nur der Aktionäre in der Steuerpolitik abgekommen ist;
2. man finanztheoretisch die A. G.-Besteuerung auf den Boden der Objektsteuer stellt;
3. man die Besteuerung von A. G. und Aktionär in ökonomischen Zusammenhang bringt, die Besteuerung beider zugleich nicht ausgeschlossen wird, steuerpolitisch stark zur Besteuerung sowohl der A. G. als auch des Aktionärs hinneigt.

Wenn nun der heutige Stand der Spezialsteuer die theoretischen Ergebnisse berücksichtigt hat, so ist doch die Entwicklung bis zur Höhe der Spezialsteuer ein Kampf von vielen Versuchen auf schweizerischem Boden; gute und schlechte Erfahrungen standen die-

Menge zu Gebote. Den reinsten Typus haben Baselstadt und Zürich. Schaffhausen hat einen Entwurf, eine Uebergangsform kennt Aargau, Zwischenformen zeigen St. Gallen und Tessin.

Den Ausgangspunkt der Spezialsteuer bildet die für die A. G. da und dort eigens geschaffene Patentsteuer. Sie fand zunächst ihre Begründung in der privilegierten Existenz und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung (Baselstadt 1879,[1]) Waadt 1877,[2]) Aargau 1885), ähnlich wie s. Z. in Preussen die Sondergewerbesteuer. Neben dieser Begründung stand der st. gallischen Patentsteuer die Idee der Schutzwehr gegen zu hohe steuerliche Aspirationen zu Gevatter.[3]) Die Gründe, die in dem Objektsteuersystem zum Ausbau der Sondergewerbesteuer führten, führten hier im Subjektsteuersystem zur Spezialsteuer. Verhältnismässig rasch ging Baselstadt zur eigentlichen Spezialsteuer über. Das war im Jahre 1889, nachdem bereits die ersten Versuche dazu aus dem Jahre 1885 datierten und die oben dargelegten Ideen des eidgen. 1885er Gesetzesentwurfes keinen Einfluss auszuüben vermochten. Von da an wies man oft auf Baselstadt hin. So in Zürich.[4]) In St. Gallen wies man auf die Zürcher Vorschläge hin und brachte manches davon in das heutige Gesetz von 1903.

Die Regelung, wie sie heute in Zürich besteht, ist die folgende: Der Aktionär ist persönlich steuerpflichtig in der allgemeinen Einkommensteuer (mit Ergänzungssteuer), die A. G. bezahlt vom Kapital (einbezahltes Aktienkapital und Reserven) eine proportionale Steuer von 1 %, vom Ertrag halb mal soviel Prozente vom Reinertrag, als dieser Prozente des pflichtigen Kapitals ausmacht. Schulden und Schuldzinsen werden abgezogen.

Die Abweichung von Baselstadt darf in der Hauptsache darin erblickt werden, dass Zürich, obgleich wie in Baselstadt in der allgemeinen Einkommensteuer bereits die Progression besteht und die Aktionäre darin also nach ihrer Leistungsfähigkeit zahlen, nochmals bei der Spezialsteuer mit der Progression operiert. In der Spezialsteuer können folgende Momente verwirklicht werden: Ergänzungssteuer, Schutz gegen schlechte Fatierung, Steuer auswärtiger Aktionäre.

---

[1]) Ratschlag zur Patentsteuer vom 10. II. 1879, S. 4.

[2]) Schanz, a. a. O. Bd. IV. S. 149 f.

[3]) Schanz, a. a. O. Bd. II. S. 318 f.

[4]) Vgl. die verschiedenen bezügl. Eingaben der Zürcher Handelskammer 1901, 1902, 1904 bei Gerloff: Die kantonale Besteuerung der A. G. in der Schweiz. Zeitschr. f. Volkswirtschaft und Statistik 1906.

II. Kapitel.

Die kommunale und kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaft.

1. Das Problem.

Dass ein Problem wie das der Besteuerung der Aktiengesellschaften umsomehr Gefahr läuft, politisch auf die verschiedenste Art behandelt zu werden, je zersplitterter die Steuergewalten sind, liegt auf der Hand.

Wie steht es nun in dieser Hinsicht in den schweizerischen Gemeinden? Es gibt Kantone, in denen jede Gemeinde im Steuerwesen insofern vollständige Autonomie besitzt, als sie befugt ist, Steuergesetze ohne oder nur mit ganz wenigen Direktiven seitens des Staates zu schaffen. Es sind die Gemeinden der Kantone Graubünden, Solothurn, Baselland, Appenzell I.-Rh. und teilweise auch Genf. Von Wichtigkeit ist dabei, zu wissen, dass die Zuteilung der Aufgaben an die Gemeinde in den Kantonen eine verschieden grosse ist. In Genf und Appenzell I.-Rh. z. B. sind viele Aufgaben dem Staate übertragen, die von den Gemeinden anderer Kantone selbst besorgt werden. Während nun Bündens Gemeinden im Steuerrecht gänzliche Autonomie besitzen, haben sich die Gemeinden in Solothurn und Baselland gewissen allgemeinen Ausführungsbestimmungen, die von den Kantonen erlassen sind, zu fügen. Im Kanton Genf besteht im Grunde eine starke Zentralisation, doch haben die Gemeinden Genf, Carouge und Lancy das Recht, eigene Steuergesetze zu erlassen.

Der Rest der Kantone besitzt ein besonderes, für alle Gemeinden gültiges Gemeindesteuergesetz, in denen wiederum verschiedene Stufen der Autonomie im Steuerrecht zu erkennen sind. Sie heben sich ab etwa in folgender Weise: keine Beschränkung des Steuersatzes, Zuschlagsystem, Begrenzung des Steuersatzes, Teilung gewisser Steuern mit dem Staate, teilweise Verschmelzung der Gemeindesteuern mit den Staatssteuern und Verbot einer Gemeindesteuer, während eine Staatssteuer ausgeschrieben ist.

Sachlich hat man sich in den Gemeinden sozusagen auf der ganzen Linie an das Steuerobjekt gehalten, das kantonalerseits bereits erfasst wird. In der Schweiz ist die Subjektsteuer eine alteingesessene Steuer. Ihre Vermögens- und Erwerbsteuern haben sich über die französische Revolution hinaus zu halten vermocht. Wenn sie auch manchenorts eine Ablösung durch das Ertragsteuersystem, das von Frankreich weg seinen Siegeszug bis nach Russland gemacht hat, erfahren haben, so hat das Ertragsteuersystem nur in ganz wenigen

Kantonen sich bleibend zu halten vermocht. Es blieb also jedweder Steuerpolitik zumeist nur die Subjektsteuer zur Verfügung. Zu sehr war sie eingewurzelt, als dass in irgend einer Richtung eine wesentliche Aenderung hätte Platz greifen können. Es konnte deshalb nicht etwa, wie dies z. B. in Preussen bei Schaffung der staatlichen allgemeinen Einkommensteuer geschehen ist, der Gemeinde eine historisch begründete Objektsteuer zugewiesen werden, während der Kanton sich mit der Subjektsteuer bedachte. Wo also in den Kantonen und Gemeinden das Subjektsteuersystem das festeingesessene Instrument war, erfassen Kanton und Gemeinde dasselbe Steuerobjekt. In Kantonen und Gemeinden, wo das Objektsteuersystem eingeführt ist, sehen wir denselben Parallelismus im Steuerobjekt, nur mit einer verschwindenden Ausnahme, wo in der Gemeinde gewisse Subjektsteuern eingeführt sind, während der Kanton sich mit der Grundsteuer begnügt (Appenzell I.-Rh.)

In diese Sachlage hinein ist das Problem der kommunalen Besteuerung der A. G. gestellt.

2. Uebersicht über die kommunale und kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaft (das Material).

Wir halten uns hier nur an das Wesentliche. Es wird sich aber nicht vermeiden lassen, gewisse Lücken offen zu lassen; denn vielfach ist in den Gesetzen und Verordnungen nicht das enthalten, was die Praxis gebracht hat.

Der Darlegung der einzelnen kantonalen Steuersystemen voran geben wir einen Ueberblick über die Struktur der direkten Steuern. In Bezug auf die Verbindung von Vermögenssteuern mit Einkommenssteuerelementen, wie sie sich historisch herausgebildet haben, können wir in der Schweiz vier Gruppen unterscheiden.

1. Gruppe. Allgemeine Einkommensteuer mit Vermögenssteuer (Ergänzungssteuer): Baselstadt (1840 allgemeine Einkommensteuer seit 1866 mit der Ergänzungssteuer) 1897[1]; Baselland 1892/1901[2]); Solothurn 1895, Tessin 1907[3]); Zürich 1917[3]); Uri 1915[3]).

2. Gruppe. Diese mit einer Vermögens- und ergänzenden Einkommensteuer umfasst eine grosse Zahl von Kantonen. Grundsatz ist dabei, ein und dasselbe Steuerobjekt nicht durch zwei Steuern, sondern nur durch eine zu treffen, entweder durch die Vermögens- oder durch die Einkommensteuer. Um beim gemischten Einkommen den aus dem Vermögen herrührenden und in der Vermögenssteuer

---

[1]) Geltendes Gesetz mit Novelle von 1911.

[2]) Baselland bildete vor 1892/1901 eine Steuergruppe für sich, indem es eine Vermögenssteuer mit fast allgemeiner Einkommensteuer hatte Das Vermögen und davon abhängig der ganze Erwerb wurden daselbst besteuert. Geldkapitalzinsen waren nur der Vermögenssteuer unterworfen.

[3]) Vorher in Gruppe 2.

bereits getroffenen Teil auszuscheiden, lassen St. Gallen, Thurgau, Graubünden, Bern und Neuenburg (früher 5 %), Appenzell A.-Rh.[1]) 4 %, Aargau (früher 4—5 %) 3 %, Schaffhausen (nach Entwurf 4 %) und Waadt 5 % abziehen. Obwalden, Luzern und Zug (früher 5 % Abzug) haben keine gesetzlichen Vorschriften über die Höhe des abzuziehenden Zinses; es ist nur gesagt, dass beim Einkommen der Zins vom Betriebskapital wegfällt.

3. Gruppe. Diese besitzt eine Vermögenssteuer nebst einer die ergänzende Einkommensteuer vertretenden Steuerart. Hieher gehört einmal Wallis. Es kennt neben der Vermögenssteuer (Mobiliar- und Immobiliarsteuer) eine Einkommensteuer auf Renten, Pensionen, Gehalte und Einkommen aus ausserkantonalen Liegenschaften, sowie eine Gewerbesteuer. Ferner gehört hieher Freiburg mit der Vermögenssteuer (Mobiliar- und Immobiliarsteuer) und Gewerbesteuer (4 % Abzug vom Betriebskapital). Auch Genf lässt sich noch dieser Gruppe zuzählen. Die Vermögenssteuer zerfällt ebenfalls in eine Mobiliar- und eine Immobiliarsteuer. An Stelle der Einkommensteuer funktioniert eine Gewerbesteuer und eine generelle Personalabgabe. Endlich gehören hieher Schwyz, Glarus und Nidwalden. Sie haben neben der Vermögenssteuer als schwachen Vertreter der Einkommensteuer nur die Personalsteuer.

4. Gruppe. Hieher gehört nur Appenzell I.-Rh. Es hat überhaupt keine ganze Vermögenssteuer, sondern nur eine Grundsteuer.

In diese Systeme hinein ist nun die Besteuerung der A. G. gebracht worden. In der ersten, zweiten und teilweise in der dritten Gruppe (Schwyz, Glarus, Nidwalden) besteht das Subjektsteuersystem, in der vierten Gruppe und teilweise in der dritten (Freiburg, Wallis, Genf) das Objektsteuersystem.

In der folgenden Einzeldarstellung gehen wir den umgekehrten Weg und nehmen die Kantone mit dem Objektsteuersystem voraus. In dieser Reihenfolge liegt der Vorteil, gewissermassen auch eine Entwicklungsdarstellung der A. G.-Besteuerung mitverbinden zu können.

1. Appenzell I.-Rh.

a) Das kantonale System (Art. 9 der Verfassung von 1872; dazu die Steuerverordnung von 1821). Es besteht nur eine Grundsteuer auf Liegenschaften ohne Abzug der Hypothekarschulden. Der Steuersatz beträgt 5 ‰ vom Kataster, der nur zwei Drittel des geschätzten Wertes beträgt. Persönlich ist also der Aktionär nicht steuerpflichtig.

b) Die kommunale Steuer. Alle wichtigen finanziellen Lasten trägt der Staat: Armen-, Schul- und Strassenwesen sind nicht ganz, aber stark zentralisiert. In der 5‰igen Staatssteuer ist die Armensteuer (1½ ‰) mit inbegriffen. Im übrigen sind die Gemeinden vollständig autonom und da treffen wir denn auch Vermögenssteuern

[1]) Vorher in Gruppe 3.

auf das ganze Vermögen an, allerdings nur vereinzelt, vereinzelt auch eine Einkommensteuer in geringem Masse von solchen, die nur Einkommen haben.

2. Freiburg.

a) Das kantonale System (Gesetz vom 20. Sept. 1848 mit vielen Abänderungen von 1868, 1894, 1916). Unter die Immobiliarsteuer fallen die bebauten und nicht bebauten Liegenschaften (registriert), unter die Mobiliarsteuer die registrierten und nicht registrierten zinstragenden Titel (also u. a. die Aktien). Die Aktien, deren Gesellschaft im Kanton durch die Gewerbesteuer getroffen werden, sind steuerfrei. Die Handels- und Gewerbesteuer besteht aus einer Klassensteuer und aus einer mobilen Steuer. Ihnen sind die A. G. unterworfen, der letztern mit ihrem Betriebskapital, der erstern auf Grund besondererer Merkmale. Andere Einkommen als aus Handel und Gewerbe können wir hier ignorieren. Es besteht der proportionale Steuerfuss.

b) Die kommunale Steuer. Das kommunale Steuerwesen ist in dem Gesetze über die Gemeinden und Pfarreien vom 19. Mai 1894 und das Gesetz über die Gemeinden vom 19. Mai 1914 geregelt. Daselbst hält sich die Wahl der Steuern an das Staatssteuersystem. Jede Steuer unterliegt der Genehmigung des Staatsrates, worin auch die Bewilligung des Steuerfusses enthalten ist. Der allfälligen Mobiliarsteuer sind nur die registrierten Titel unterworfen, die Aktien u. a. also nicht. Die Progression ist nicht bekannt. Da Freiburg nur die politische Gemeinde kennt, geht u. a. auch die Armensteuer und die Kirchensteuer in der Gemeindesteuer auf.

3. Wallis.

a) Das kantonale System (Gesetz vom 10. November 1903). Dasselbe kennt als Hauptsteuern die Vermögens-, die Einkommen-, die Gewerbesteuer. Die Vermögenssteuer zerfällt in die Immobiliar- und in die Mobiliarsteuer. Unter diese letztere fallen bei der A. G. alle mobilen Werte (Effekten, Hypotheken u. s. w.), soweit sie das Gesellschaftskapital übersteigen, beim Aktionär sein Aktienbesitz. Die Gewerbesteuer ist eine Klassensteuer, die nach gewissen äussern Merkmalen abgestuft ist. Der Vollständigkeit halber sei bemerkt, dass die Einkommensteuer Gehälter, Pensionen u. s. w. kapitalisiert und sie dem Steuerfusse der Vermögenssteuer unterwirft. Der Kanton kennt die Progression nicht.

b) Die kommunale Steuer. Massgebend sind das Gesetz betr. das Gemeindewesen vom 2./20. Juni 1880, das Gesetz betr. Bürgergüter vom 27. Nov. 1877, das Gesetz über die Munizipallasten von 1886. Die Verfassung von 1907 unterscheidet Einwohner- und Bürgergemeinden. Letztere nehmen teilweise teil an der Deckung der öffentlichen Lasten. Diese selbst zerfallen in zwei Kategorien.

Wir fassen sie zusammen in 1. betr. Grund- und Bodenschutz, 2. betr. Gebäudeschutz und Wohlfahrt. Für beide Kategorien sind je die gleichen Hauptsteuerarten wie der Kanton sie hat, vorgesehen. Dabei besteht in Bezug auf die zweite Kategorie von Munizipallasten (Gebäudeschutz und Wohlfahrt) die Eigentümlichkeit, dass im Kanton wohnende Eigentümer für die Grundgüter, welche sie in einer andern Gemeinde besitzen, an ihrem Wohnsitze steuern müssen. Die Gewerbesteuer wird nach Verhältnis des Betriebes in den bezüglichen Gemeinden verteilt. Der Steuerfuss ist proportional. Die Steuer darf in der Regel 3‰ nicht überschreiten. Der Staatsrat kann indessen ausnahmsweise einen höhern Steuersatz bewilligen; übersteigt er 8‰, so wird die Genehmigung des Grossen Rates vorbehalten.

4. Genf.

a) Kantonales System (Zusammenstellung der Steuergesetze durch Grossratsbeschluss vom 13. Mai 1908). Dieser Kanton kennt als direkte Steuern die Immobiliar- und die Mobiliarsteuer (Gesetz vom 31. Oktober 1900). Während die A. G. der erstern unterworfen sind, bezahlen die Aktionäre die Mobiliarsteuer für ihren Aktienbesitz. Im weitern kennt Genf ein droit d'inscription pour exercer une industrie ou une profession (Gesetz vom 9. Juni 1906/07/10. Es ist dies eine Art Gewerbesteuer mit dem Klassensystem. Die beiden ersten Steuern kennen die Progression.

b) Die kommunale Steuer. Die Basis bildet Art. 44 des Gemeindegesetzes von 1849. Die Verfassung kennt nur die politische Gemeinde. Im Steuerwesen herrscht eine grosse Zentralisation. Die Gemeinden Genf, Carouge, Lancy haben indessen das Recht, besondere Gemeindesteuern zu erheben. Im Uebrigen werden die Steuern in der Form von Zuschlägen zu den Staatssteuern erhoben. Sie betragen 10 % in der Immobiliarsteuer.

5. Waadt.

a) Kantonales System. Dieses kennt für die A. G. eine Patentsteuer, eine Art Gewerbesteuer, die auf die Grösse des Betriebes und den Ertrag abstellt (Gesetz von 1862). Im weitern besteht eine Vermögenssteuer auf Immobilien und Mobilien (Gesetz von 1886). Die Mobiliarsteuer zerfällt in eine Steuer 1. auf das bewegliche Vermögen, u. a. also Aktien; 2. auf Renten und Nutzungen; 3. auf Arbeitsertrag. Die zweitletzte Kategorie können wir ignorieren. Während der Aktionär in der Mobiliarsteuer für seinen Aktienbesitz pflichtig ist, ist die A. G. derselben unterworfen in Bezug auf die Werte, die das Aktienkapital übersteigen und in Bezug auf den Reinertrag. Immobiliar- und Mobiliarsteuer sind progressiv.

b) Die kommunale Steuer. (Gemeindesteuergesetz von 1902). Waadt kennt nur die politische und die Bürgergemeinde.

Die Letztere hat mit dem Ertrag ihres Vermögens zur Deckung öffentlicher Auslagen beizutragen. Die Steuern können entweder durch Zuschläge oder durch Schaffung eines eigenen Steuersystems erhoben werden. Hiezu bedarf es aber der Zustimmung des Grossen Rates, wenn in der Gemeinde eine Opposition gegen die Steuerquote sich geltend macht. Jede Gemeindesteuer soll die Immobilien und die drei Elemente des Mobiliarvermögens treffen. Sie darf progressiv sein, die Steuersätze dürfen dann aber nicht rascher steigen, als in der Staatssteuer. Der Ertrag wird von der Domizilgemeinde der A. G. besteuert, bei Zweigniederlassungen jedoch, gleichwie das bewegliche Vermögen, nach Verhältnis des Ertrages und Umfanges des Betriebes auf die betreffenden Gemeinden verteilt. Die Grundsteuer wird am Orte der gelegenen Sache erhoben. Der Aktionär ist für seinen Aktienbesitz pflichtig.

6. Bern.

a) Kantonales System. (Gesetz über die Vermögenssteuer von 1856 und Gesetz über die Einkommensteuer von 1865). Es kennt eine Vermögenssteuer (Objektsteuer) auf Grundeigentum und auf hypothezierte Kapitalien, ferner eine Einkommensteuer. Diese zerfällt in drei Teile (Klassen): 1. Erwerbseinkommen, worunter der Ertrag der Aktiengesellschaft fällt. 2. Einkommen aus Leibrenten, Pensionen u. dgl. 3. Einkommen verzinslicher Kapitalien, soweit davon nicht die Vermögenssteuer entrichtet wird. In diese dritte Klasse fallen die Aktionäre. Diejenigen kantonaler Gesellschaften sind jedoch persönlich steuerfrei. Der Steuerfuss ist ein proportionaler, kennt aber in den drei Kategorien der Einkommensteuer verschiedene Ansätze (1,5, 2, 2,5 %).

b) Die kommunale Steuer. (Gemeindesteuergesetz von 1867). Der Bezug der Gemeindesteuern soll auf Grundlage der Staatssteuerregister erfolgen sowohl in Bezug auf die objektive als auch auf die subjektive Steuerpflicht. Es herrschen aber Abweichungen. So in Bezug auf die A. G. und Aktionäre. Die A. G. sind nur in Bezug auf die Vermögenssteuer gemeindesteuerpflichtig, die Aktionäre hingegen für ihre Dividende. Eine Begrenzung des Steuersatzes besteht nicht. Bern kennt Einwohner-, Burger- und Kirchgemeinden. (Gesetz von 1852).

7. Glarus.

a) Kantonales System. (Gesetz über das Landessteuerwesen von 1904). Dasselbe kennt neben Personal- und Erbschaftssteuer die Vermögenssteuer. Diese beschlägt alles bewegliche und unbewegliche Vermögen der Gemeinden, Korporationen und Privaten. Die Steuer ist progressiv. Ihr unterliegen die Aktionäre. Diese sind aber im Kanton berechtigt, denjenigen Steuerbetrag in Abzug zu bringen, welcher von der kantonalen A.G. für den Anteil des

Aktionärs geleistet wurde. Für die A. G. ist ein besonderes Steuergesetz geschaffen worden (1903/1911), welches ebenfalls nur die Vermögenssteuer kennt. Sie beschlägt das Aktienkapital sowie die Reservefonds, kann aber in eine reine Objektsteuer umschlagen (ohne Schuldenabzug), wenn der Wert der Vermögensobjekte das Aktienkapital und die Fonds übersteigt. Der Steuerfuss ist proportional.

b) Die kommunale Steuer. (Gemeindesteuergesetz von 1877). Der Kanton kennt Wahlgemeinden, Schulgemeinden, Bürgergemeinden (Tagwen), Ortsgemeinden, Armengemeinden und Kirchgemeinden. Das Bürgergut hat für die öffentlichen Lasten einen bestimmten Betrag aufzubringen. Daneben werden Gemeindesteuern erhoben. Diese bestehen aus drei voneinander untrennbaren Gliedern, nämlich Kopf-, Haushaltungs- und Vermögenssteuern. Hiefür ist ein Steuersatzmaximum festgelegt, und zwar vom Vermögen 1,5 ‰. Dieser Vermögenssteuer sind sowohl A. G. als auch die Aktionäre unterworfen, diese aber mit dem auch gemeindlicherseits bewilligten Abzugsrecht. In der Armen- und Kirchgemeinde ist die Aktiengesellschaft nicht steuerpflichtig, wohl aber natürlich der Aktionär, wobei er denn auch nicht abzugsberechtigt ist. Die Gemeindesteuern kennen die Progression nicht. Bei Anlagen in mehreren Gemeinden wird die Steuer nach den respektiven Teilanlagen verteilt.

8. Schwyz.

a) Kantonales Steuersystem. (Gesetz von 1854). Auch hier haben wir es nur mit einer Vermögenssteuer (neben der Kopfsteuer) zu tun. Sie beschlägt alles bewegliche und unbewegliche Vermögen, sowie das kapitalisierte Einkommen aus Leibrenten, Pensionen u. dgl. Die Steuer ist proportional. Durch das Spezialgesetz von 1890 betr. die Besteuerung der Transportanstalten, Warenlagern, Warenniederlagen u. dgl. ist die Besteuerung der A. G. durch die Vermögenssteuer besonders geregelt worden. Darnach unterliegt die A. G. der Vermögenssteuer mit dem Aktienkapital und den Reservefonds. Der Aktionär kantonaler Gesellschaften unterliegt der Vermögenssteuer nicht.

b) Die kommunale Steuer. Das staatliche Steuergesetz von 1854 hob gleich demjenigen von 1848 alle Steuergesetze der Bezirke und Gemeinden auf und verlangte, dass die Grundsätze des kantonalen Steuergesetzes auch in den Bezirken und Gemeinden angewendet werden. Die Gemeinden zerfallen in politische Gemeinden, welche auch die Kirchgemeinden in sich begreifen und in Korporationsgemeinden (an Stelle der Bürgergemeinden). Die Kirchgemeinden können sich unabhängig mit öffentlich-rechtlichem Charakter konstituieren. Die Korporationsgüter geniessen volle Steuerfreiheit. Auch in der Gemeindesteuer sind nur die A. G. als solche pflichtig. Bei Vermögensbesitz in mehreren Gemeinden verteilt sich die Steuer im Verhältnis zur Grösse des Betriebes.

9. Nidwalden.

a) Kantonales System. (Steuergesetz von 1879). Wie in den beiden vorausgegangenen Kantonen begegnet uns hier ebenfalls nur eine Vermögenssteuer. Sie beschlägt alles bewegliche und unbewegliche Vermögen aller Einwohner, Korporationen, Gesellschaften, Bruderschaften und Genossenschaften. Der Steuerfuss ist proportional. Auch Nidwalden hat mit einem Spezialsteuergesetz von 1893/95 der Besteuerung der A. G. in der Vermögenssteuer eine besondere Note gegeben. Die A. G. versteuern ihr Aktienkapital und übrige Vermögensteile. Wie in Glarus kann diese Vermögenssteuer in eine reine Objektsteuer umschlagen, wenn die Aktien u.s.w. soweit getilgt würden, dass der mittlere Verkaufswert der A. G. sich höher stellte als das oben genannte Vermögenssteuerobjekt.

b) Die kommunale Steuer. Hier sind die Grundsätze der staatlichen Steuer vollständig massgebend: Steuerobjekte und -subjekte sind dieselben. Der Aktionär kantonaler Gesellschaften ist auch in der Gemeindesteuer steuerfrei. Nidwalden hat politische Gemeinden, Schul-, Armen- (Bürger-) und Kirchgemeinden. Die A. G. bezahlen auch die Kirchen- und Armensteuern.

10. Obwalden.

a) Kantonales System. (Steuergesetz von 1870/1905). Dieses kennt die Vermögenssteuer, die Einkommenssteuer und eine Kopfsteuer. Der Vermögenssteuer ist unterworfen alles innerhalb oder ausserhalb des Kantons befindliche Besitztum von Privaten, Gesellschaften, Korporationen u.s.w. Die Aktiengesellschaften sind mit ihren realen Objekten vermögenssteuerpflichtig, der Aktionär mit seinem Aktienbesitz. Die Steuer ist proportional. Nach ihrem Steuersatze richtet sich auch derjenige der Einkommensteuer. Sie ist aber im Gegensatze zur Vermögenssteuer progressiv gestaltet. Der Einkommensteuer ist jeder Erwerb und jedes Einkommen der im Kanton befindlichen Personen, Genossenschaften u. Erwerbsgesellschaften unterworfen. A. G. und Aktionär sind von einander unabhängig steuerpflichtig.

b) Die kommunale Steuer (Steuergesetz von 1908). Auch hier sind die Grundsätze der staatlichen Steuer vollständig massgebend, A. G. und Aktionär also steuerpflichtig. Obwalden kennt die Einwohner-, Bürgergemeinde und die Korporationen. Die Korporationsgüter sind in gewissem Umfange steuerpflichtig.

11. Thurgau.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1898 mit Verordnung von 1912). In diesem Kanton begegnen wir der Vermögens- und Einkommensteuer. Beide Steuern sind progressiv, soweit die Vermögenssteuer nicht den Grundbesitz betrifft (proportional). Der Vermögenssteuer ist die A. G. mit ihrem Aktienkapital und ihren Reserven, in der Einkommensteuer mit ihrem Ertrag steuerpflichtig

(vgl. aber Ziff. 2 auf S. 17). Die Aktionäre kantonaler Gesellschaften sind steuerfrei, aber auch — dies darf als Eigentümlichkeit aufgefasst werden — die Aktionäre auswärtiger A. G. (in der Schweiz), sofern diese am Orte des Geschäftsbetriebes bereits zur Steuer herangezogen werden.

b) Die Gemeindesteuer. Hiefür kommt das Staatssteuergesetz in Betracht. Der Kanton Thurgau unterscheidet Munizipal- (umfassend eine oder mehrere Ortsgemeinden), Orts-, Bürger-, Schul- und Kirchgemeinden. Die Ausgaben aller dieser Gemeinden werden zunächst aus dem Ertrage der vorhandenen Fonds u.s.w. bestritten; dann erst werden Gemeindesteuern erhoben. Der Staat hat formal keine Kontrolle über die Steuerhöhe. Das Armenwesen wird von der Kirchgemeinde besorgt.[1]) Die A. G. bezahlen die Kirchensteuern beider Konfessionen, in paritätischen Gemeinden im Verhältnis zur Einwohnerzahl beider Konfessionen. Der Aktionär ist auch hier persönlich steuerfrei. Hat die A. G. ihre Anlagen und ihren Betrieb in verschiedenen Gemeinden, so ist Kapital und Ertrag der A. G. am Orte des Geschäftsbetriebes (Hauptgeschäft) zu versteuern, Grundeigentum hingegen am Orte der gelegenen Sache.

12. Graubünden.

a) Kantonales System (Gesetz von 1881; 1918 ist ein neues Steuergesetz vom Volke angenommen worden, das in Bezug auf unsere Frage keine grundsätzlichen Aenderungen gegenüber dem Gesetze von 1881, aufweist). Graubünden kennt ebenfalls die Vermögenssteuer und eine ergänzende Einkommensteuer. Beide Steuern sind stark progressiv, im neuen Gesetze hingegen auf eine erträgliche Stufe gebracht. Die A. G. ist mit ihrem realen Vermögen (neues Gesetz: Aktienkapital und Reserven) der Vermögenssteuer, mit ihrem Reinertrag (vgl. aber Ziffer 2 auf S. 17) der Einkommensteuer unterworfen. Der Aktionär bleibt steuerfrei und zwar auch derjenige ausserkantonaler (auch ausländischer) Gesellschaften. Graubünden geht also noch weiter als Thurgau.

b) Die Gemeindesteuer. Massgebend ist die Verfassung von 1894. Sie lässt den bündnerischen Gemeinden die grösste Autonomie. Die Grundlage der ganzen Verwaltung bildet die politische Gemeinde. Die sogen. Bürgerkorporation, d. h. die Gemeinde im engern Sinne, verwaltet hauptsächlich den Armenfonds. Das Defizit der Armenverwaltung wird von der politischen Gemeinde getragen. Die Kirchgemeinden beider Konfessionen haben keine Territorialhoheit, wohl aber das Recht zur persönlichen Besteuerung ihrer Angehörigen. Wo die Gemeinden subsidiär Steuern erheben, begegnen uns Vermögens-, Erwerbs- und Personalsteuern. Dabei bestehen aber mannigfache Abweichungen von den Grundlagen der staatlichen Steuer.

[1]) Steiger a. a. O. Bd. IV, S. 125.

Eine allfällige Progression darf die Sätze des kantonalen Steuergesetzes nicht überschreiten, welche Einschränkung angesichts der Höhe derselben kein starker Zwang bedeutet. In diese Situation gliedert sich die Besteuerung der A. G. und der Aktionäre. Die gemeindliche Autonomie im Steuerrecht der Bündner Gemeinden überlässt es grundsätzlich der Gemeinde, entgegen den Verhältnissen im Thurgau, den Aktionär persönlich neben der Besteuerung der A. G. zur Steuer heranzuziehen. Doch folgt gerade Chur der Auffassung des kantonalen Steuergesetzes und lässt den Aktionär einer irgendwo schon besteuerten A. G. steuerfrei. Der Einbezug der Armensteuer in die Steuer der politischen Gemeinde lässt auch die Frage der Armensteuerpflicht der A. G. indifferent, soweit sie nicht daselbst besonders ausgeschieden wird. Die Vorschrift nur der persönlichen Kirchensteuer enthebt die A. G. als solche derselben. Prinzipiell ergeben sich hier Kollisionen insofern, als auf der einen Seite die Besteuerung der A. G. als solche dahin tendiert, den Aktionär persönlich steuerfrei zu lassen, auf der andern Seite aber nur die persönliche Steuerpflicht statuiert wird. Die Praxis wird in dieser Situation nicht allzu grosse Schwierigkeiten erblicken.

13. Zug.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1896). Dieses Gesetz sieht an direkten Steuern vor: die Vermögenssteuer, die Einkommen- und Erwerbsteuer (neben Erbschaft-, Kopf- und Aktivbürgersteuer), an „indirekten (!)“ Steuern: die Patentsteuer für Handel, Gewerbe, Fabrikationen (und die Stempelgebühren). Die Aktiengesellschaften sind mit dem Aktienkapital und den Reserven der Vermögenssteuer, mit dem Ertrage (vgl. aber Ziff. 2, S. 17) der Patentsteuer, welche aber höchstens Fr. 4000.— betragen darf, unterworfen. Der Ertrag wird nach einem Gewerbekataster ermittelt, der auf die Ertragsfähigkeit, Betriebsgrösse und den Kapitalumsatz abstellt. Beide Steuern sind progressiv gestaltet. Die Aktionäre kantonaler Gesellschaften sind steuerfrei.

b) Die kommunale Steuer (Gesetz betr. das Gemeindewesen von 1876 und Bestimmungen im Staatssteuergesetz). Es besteht die Ausscheidung in Einwohner-, Bürger-[1] (eventuell Korporations-) und Kirchgemeinden. Der Bürgergemeinde sind die Armenlasten zugewiesen, wofür die A. G. aber nicht besteuert werden dürfen. Allgemein sind die A. G. gemeindesteuerpflichtig für Vermögen und Patent des Staatssteuergesetzes. Grundeigentum wird in der Gemeinde der gelegenen Sache besteuert (Staatssteuerregister). Die Progression ist verboten. Mit der Staatssteuer darf keine Gemeindesteuer gleichzeitig ausgeschrieben werden. Besteuert der Kanton nur die A. G., so besteuert die zugerische Gemeinde daneben auch den

[1]) Die Verschmelzung der Bürgergemeinden mit den Einwohnergemeinden wird gegenwärtig geprüft.

Aktionär mit der Vermögenssteuer. Eine eingehende Regelung hat die Besteuerung der A. G. aus Anlass eines Konfliktes, der bundesgerichtlich entschieden und in einem Spezialgesetz (1908) den Niederschlag gefunden hat, erfahren. Neben den allgemeinen Grundsätzen, wie wir sie oben entwickelt haben, sieht dieses Gesetz vor, dass nicht gleichzeitig von zwei zugerischen Kirchgemeinden im ganzen Umfang oder zu solchen Teilen, welche mehr als das ganze ausmachen, das gleiche Vermögensobjekt zur Steuer herangezogen werden darf. Die Ausscheidung des Besteuerungsrechtes der katholischen Kirchgemeinden gegenüber den protestantischen Kirchgemeinden des Kantons Zug hinsichtlich Vermögen von juristischen Personen, hat in nachstehender Weise zu erfolgen.

. . . „3. Juristische Personen, deren Anteilhaber aus dem Handelsregister ersichtlich sind, haben dasjenige Vermögen, das auf Gesellschafter katholischer Konfession entfällt, an die katholische Kirchgemeinde und das auf protestantische Gesellschafter entfallende Vermögen an die protestantische Kirchgemeinde zu versteuern. Allfällige Anteile anderweitiger Gesellschafter sind gemäss der folgenden Ziffer 4 zu versteuern.

4. Das Vermögen aller übrigen im Kanton domizilierten juristischen Personen ist im Verhältnis der Zahl der im betreffenden Pfarrsprengel der katholischen Kirchgemeinde wohnhaften Katholiken zur Anzahl der im gleichen Gebiete wohnenden Protestanten, teils der katholischen Kirchgemeinde, teils der protestantischen Kirchgemeinde des Kantons Zug zu versteuern. Bei dieser Ausscheidung ist die letzte eidgenössische Volkszählung massgebend.

5. Ausserkantonale juristische Personen haben ihre Steuern in dem in Ziff. 4 aufgestellten Verhältnis zu entrichten."

14. Neuenburg.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1903). Neuenburg kennt die Vermögenssteuer und die ergänzende Einkommensteuer. In der Vermögenssteuer versteuert die A. G. sämtliche Immobilien und Mobilien mit Schuldenabzug. Einkommensteuerpflichtig sind die A. G. für ihren Reinertrag (vgl. aber Ziff. 2, S. 17). Die Aktionäre sind steuerfrei sowohl für den Aktienbesitz, als für die Dividende, soweit kantonale Gesellschaften betreffend. Beide Steuern waren bis 1917 proportional, heute aber kann er progressiv gestaltet werden.

b) Die kommunale Steuer. Massgebend ist neben der Verfassung von 1858/87, das Gemeindesteuergesetz von 1885, Gesetz betr. das Gemeindewesen von 1888 und dasjenige betr. die Armenunterstützung von 1889. Der Kanton unterscheidet Einwohner- und Bürgergemeinden. Administrativ ist keine Trennung vorgesehen, obwohl beide Gemeinden ihre besonderen Vermögen ausweisen, sodass die Gemeindesteuer einheitlich allen Bedarf zum Ausdruck

bringt. Die Steuerobjekte und die Steuersubjekte sind dieselben wie bei der Staatssteuer, so dass die Gemeinde den Aktionär ebenfalls frei lässt. Der Steuersatz ist beschränkt auf 4‰ von Vermögen und 4% vom Einkommen. Unterhalb dieser Grenze darf er seit 1917 auch progressiv sein.

15. Luzern.[1])

a) Kantonales System. (Steuergesetz von 1892/97/1905 mit Vollziehungsverordnung von 1892). Luzern hat eine Vermögenssteuer und eine eigentümliche Erwerbsteuer. Diese letztere beschlägt die Einkommen aus Gewerbe u.s.w., nicht aber aus Kapitalbesitz, sie beschlägt ferner den sog. Kataster, d. h. das Einkommen aus ländlichem Grundbesitz. Der Vermögenssteuer sind die Mobilien und Immobilien der A. G. mit Schuldenabzug[2]) unterworfen. Die Erwerbsteuer erfasst bei der A. G. den Reinertrag (vgl. aber Ziff. 2, S. 17) mit dem privilegierten[3]) Abzug von 3% des Aktienkapitals. Diese verhältnismässig schwache Besteuerung der A. G. erklärt die Vermögenssteuerpflicht des Aktionärs; er ist aber nicht erwerbsteuerpflichtig. Sowohl Vermögens- als Erwerbsteuer sind progressiv.

b) Die Gemeindesteuer. Sie hat ihre Regelung mit der Staatssteuer erhalten. Die Verfassung unterscheidet Einwohner- (politische), Ortsbürger-, Korporations- und Kirchgemeinden. Die Ortsbürgergemeinden besorgen das Armenwesen. Der Armensteuer ist die A. G. nicht unterworfen, ebenfalls nicht der Kirchensteuer, mit der Begründung, dass niemand gehalten sei, Steuern zu zahlen für Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft, der er nicht angehört. Hieraus wurde eben geschlossen, dass eine juristische Person, eine A. G., überhaupt keine Kirchensteuern zahlen könne. Für die übrigen Steuern bestehen für Staats- und Gemeindesteuer dieselben Steuerobjekte und -subjekte. Verteilt sich der Betrieb einer A. G. auf verschiedene Gemeinden, so entfällt die Erwerb- und die Vermögenssteuer nur auf die Domizilgemeinde, bloss in Bezug auf das liegende Vermögen findet eine Teilung der Steuer statt. Die Aktionäre versteuern ihren Aktienbesitz. Eine Fixierung des Steuersatzes ist nicht vorgesehen. Seit 1905 ist die Einwohnergemeinde berechtigt, für ihre Steuer auch die Progression anzuwenden.

16. Appenzell A.-Rh.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1897). Vermögenssteuer und ergänzende Einkommensteuer sind auch hier die Hauptsteuern. Ist der Vermögenssteuer bewegliches und unbewegliches

---

[1]) Im Jahre 1915 ist ein Entwurf für eine Totalrevision des Steuergesetzes erschienen. Er sieht eine allgemeine Einkommensteuer vor.

[2]) Das Steuergesetz betrachtet auch das Aktienkapital als Schuld (amtl. Sammlung der Verhdlg. d. Reg.-Rates 1894. S. 209 (cit. Gerloff a. a. O. S. 191).

[3]) Amtl. Sammlung d. Verhdlg. d. Reg.-Rates 1894. S. 93 ff. (cit. Gerloff a. a. O. S. 191).

Vermögen unterworfen, so ist darin für die A. G. nur die Besteuerung des Reservefonds vorgesehen. Dafür bezahlt der Aktionär eine Vermögenssteuer vom Aktienbesitz. Die Einkommensteuer beschlägt bei der A. G. den Reinertrag (vgl. aber Ziffer 2, S. 17), den Aktionär lässt sie steuerfrei. Beide Steuern sind progressiv.

b) Kommunale Steuer. (Verfassung von 1876/1908 und Bestimmungen im Staatssteuergesetz). Steuerobjekte und Steuersubjekte sind dieselben wie bei der Staatssteuer (Staatssteuerregister). Appenzell A.-Rh. kennt Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden, welch' letztere nur evangelisch-reformierte Konfessionsangehörige in sich begreifen, so dass in Bezug auf die Besteuerung der A. G., die der Kirchensteuer unterworfen sind, kein interkonfessioneller Konflikt entstehen kann. Das Armenwesen ist der Einwohnergemeinde unterstellt, eine allfällige Steuer geht in der allgemeinen Gemeindesteuer auf. Eine staatliche Begrenzung der Steuersätze besteht nicht. Verteilt sich der Betrieb auf verschiedene Gemeinden, so bezieht die Domizilgemeinde die ganze Einkommensteuer der A. G. sowie die Vermögenssteuer. Eine Teilung der Steuer findet nur in Bezug auf das liegende Vermögen statt. Da die Vermögenssteuer bei der A. G. im Reservefonds nicht das reale Vermögen erfasst, so dürfte jene Bestimmung betr. die Teilung der Steuer hier der Bedeutung entbehren.

17. Aargau.

a) Kantonales System. Die allgemeine Steuer (Gesetz von 1865 und Verordnung von 1885/86) zerfällt in eine Vermögenssteuer und eine ergänzende Einkommensteuer. Die Einkommensteuer lässt, wie wir nun schon oft gesehen haben, das Einkommen aus Vermögen (Kapitalien, Grundrente, Mietzinse usw.) steuerfrei, so dass der Aktionär für seine Dividende grundsätzlich schon nicht steuerpflichtig[1]) ist, abgesehen davon, dass die ganze Besteueruug der A. G. bei dieser als solcher konzentriert ist. Der Aktionär zahlt also auch keine Vermögenssteuer. Die A. G. wird von der Vermögenssteuer erfasst mit Bezug auf das einbezahlte Aktienkapital, Reservefonds und den allfällig dieses Vermögen übersteigenden Liegenschaftsbesitz, von der Einkommensteuer mit Bezug auf die Dividende und andere besonders genannte Reinerträge (vgl aber Ziff. 2, S. 17). Aktienkapital und Dividenden werden proportional, die übrigen Steuerobjekte progressiv besteuert. Neben dieser allgemeinen Steuer kennt der Kanton noch eine Spezialsteuer für die A. G. Sie ist eine ganz mässige proportionale Besteuerung des einbezahlten und nicht einbezahlten Aktienkapitals, des Obligationenkapitals und anderer fremder Gelder.

b) Die Gemeindesteuer (Gemeindesteuergesetz und Bestimmungen des Staatssteuergesetzes). Aargau kennt Einwohner- und

[1]) vgl. Ziff. 2, S. 17.

Ortsbürgergemeinden, welch' letzteren das Armenwesen unterstellt ist. Die Kirchgemeinden sind öffentliche Korporationen, die berechtigt sind, von den Angehörigen ihrer Konfession zu Kultuszwecken Steuern zu erheben. Nach dieser Fassung wird von der A. G. als solcher keine Steuer zu erheben sein. Vorweg ist zu bemerken, dass die Spezialsteuer in der Gemeinde keine Anwendung findet, sondern nur die allgemeine Steuer. Während nun aber die Staatssteuer ganz sich auf die Besteuerung der A. G. als solche konzentriert, besteuert die Gemeinde auch den Aktionär in Bezug auf seinen Aktienbesitz, lässt dafür aber das Aktienkapital bei der A. G. steuerfrei. In der Progression und Proportion des Steuerfusses beschlägt die Gemeinde dieselben Steuerobjekte wie die Staatssteuer. Bei Anlagen in verschiedenen Gemeinden wird die Vermögenssteuer im Verhältnis des im betr. Betrieb arbeitenden Kapitals zum Gesamtkapital, die Erwerbsteuer im Verhältnis der tätigen Erwerbsfaktoren verteilt. Die Höhe der Gemeindesteuer ist unbeschränkt; einzig die Armensteuer hat im Bezuge von $1^1/_2$ Steuern ihre Grenze. Bedürfnisse darüber hinaus deckt der Staat bis zu einer bestimmten Quote.

18. Schaffhausen.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1879). Schaffhausen hat ein Vermögens- und ebenfalls eine ergänzende Einkommensteuer. Beide Steuern sind progressiv. Der Aktionär ist in beiden Steuern steuerfrei, einesteils weil die Besteuerung der A. G. auf diese allein konzentriert ist, andernteils weil die Einkommensteuer das Einkommen aus Kapitalien nicht kennt. In der Vermögenssteuer versteuert die A. G. das einbezahlte Aktienkapital und den Reservefonds. Die Einkommensteuer wird erhoben vom Reinertrag (vgl. aber Ziff. 2, S. 17). Schaffhausen hat im Jahre 1916 einen Entwurf zu einem neuen Steuergesetze ausgearbeitet, den wir hier nicht übergehen möchten. In demselben ist die Besteuerung der A. G. aus der allgemeinen Steuer herausgezogen und mit einer Kapital- und Ertragsteuer bedacht worden. Jene ist proportional, diese progressiv. In jener wird das einbezahlte Aktienkapital mit den Reserven, sowie in mässiger Weise das Obligationenkapital und andere fremde Gelder herangezogen. In der Ertragsteuer wird der Reinertrag abzüglich 4 % vom einbezahlten Aktienkapital erfasst. Die Aktionäre sind entgegen dem alten Gesetz ebenfalls steuerpflichtig, aber nur mit ihrem Aktienbesitz, da auch das neue Gesetz die Besteuerung des Einkommens aus Kapitalbesitz noch nicht kennt. Sowohl Einkommen- wie Ertragsteuer sind nur ergänzende Steuern.

b) Die Gemeindesteuer (Verfassung 1876, Gemeindegesetz von 1892 und Bestimmungen des Staatssteuergesetzes). Schaffhausen kennt die Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinde. Die Einwohnergemeinde ist nicht berechtigt, Steuern zu erheben, solange an die

Bürgergemeinde Erträgnisüberschüsse abgeliefert werden, desgleichen diese letztere, solange den Bürgern Nutzungen verabfolgt werden. Grundsätzlich sind die Objekte und die Subjekte der Gemeindesteuer dieselben wie bei der Staatssteuer, so dass die Aktionäre auch in der Gemeinde steuerfrei bleiben. Da die A. G. als solche aber weder Kirchen- noch Armensteuern zu bezahlen haben, tritt hier eine Kollision ein mit jenem steuerlichen Grundsatz. Im übrigen sind die Steuerdekrete der Gemeinden stets der Genehmigung durch den Regierungsrat unterstellt. Die Progression der Gemeindesteuer ist von vorneherein ausgeschlossen. Die Liegenschaften sind steuerbar am Orte der gelegenen Sache. Auch in der Gemeindesteuer hat der Gesetzesentwurf von 1916 Neuerungen gebracht. Er sieht ebenfalls Vermögens- und Einkommensteuer, Kapital- und Ertragsteuer vor, also in Staat und Gemeinde eine Kongruenz der Steuerobjekte und -subjekte. Während der Steuerfuss der staatlichen Kapital- und Ertragsteuer ein für allemal fixiert ist, hat dieser in der gemeindlichen Steuer mobilen Charakter. Er richtet sich nach dem allgemeinen kommunalen Steuerfuss. Im Entwurfe sind die A. G. als solche ausdrücklich der Armen- und Kirchensteuer enthoben. Die Kollision, von der wir oben gesprochen haben, wird gelöst, indem der Entwurf die persönliche Steuer des Aktionärs vorgesehen hat. Erstreckt sich der Geschäftsbetrieb oder der Liegenschaftsbesitz der Unternehmung über mehrere Gemeinden, so findet eine Verteilung im Verhältnis des Aktivwertes der Anlagen statt. Der Anteil des Hauptsitzes soll aber mindestens ein Drittel der Ertragsteuer betragen. Bei Unternehmungen nur mit Sitz im Kanton (also ohne Geschäftsbetrieb), findet eine Teilung der Steuer zwischen Staat und Gemeinde statt.

19. St. Gallen.

a) Kantonales System. (Steuergesetz von 1903). Auch St. Gallen weist die Vermögenssteuer und die ergänzende Einkommensteuer auf. Sie zerfallen beide in zwei Teile: Besteuerung physischer Personen und Besteuerung juristischer Personen (A. G. u.s.w.) Die letztere trägt den Charakter einer Objekt- (Spezial-) steuer. In der Vermögenssteuer versteuert die A. G. das einbezahlte Aktienkapital und die Reserven. Soweit aber das Unternehmen den Nachweis leistet, dass die Aktien von den Inhabern im Kanton St. Gallen versteuert werden, erfolgt bei der A. G. eine Reduktion des steuerbaren Aktienkapitals. In der Einkommensteuer versteuert die A. G. den Reinertrag (vgl. aber Ziff. 2, S. 17). Die Vermögenssteuer der A. G. ist proportional, die Einkommensteuer progressiv. Der Aktionär ist vermögenssteuerpflichtig, einkommensteuerpflichtig gemäss Ziff. 2 S. 17. Die A. G. versteuert das Aktienkapital nicht, wenn es der inländische Aktionär als schon versteuert angemeldet hat.

b) Die Gemeindesteuer (Gemeindegesetz von 1858 und Bestimmungen im Staatssteuergesetz; eine Revision ist im Gange).

Die Verfassung sieht die politische (Einwohner-) Gemeinde, die aus einer oder mehreren Orts- (oder Bürger-) gemeinden bestehen, die Ortsgemeinde, die Schul-, Kirchgemeinden und örtliche Korporationen. Alle sind sie steuerbezugsberechtigt. Die Armenlasten tragen in erster Linie die Bürgergemeinden, eine allfällige Armensteuer geht an die politische Gemeinde, wo sie in der allgemeinen Gemeindesteuer miteinbezogen wird. Die Kirchgemeinden dürfen die A. G. nicht besteuern, ebenso nicht die Bürgergemeinden und die öffentlich-rechtlichen Korporationen. Im übrigen ist das Gemeindesteuerwesen im Staatssteuergesetz nur interimistisch geordnet. Steuerobjekt und Steuersubjekt decken sich in Staats- und Gemeindesteuer nur teilweise. Fürs erste versteuern die industriellen und gewerblichen Unternehmungen in der Gemeinde nicht das einbezahlte Aktienkapital u.s.w., sondern nur ihren Grundbesitz in derjenigen Gemeinde (also nur politische Gemeinde und Schulgemeinde fallen in Betracht), wo sie dem Unternehmen dienen. Die kommunale Besteuerung des Ertrages der A. G. geschieht mittelst eines Zuschlages (1 %) zur Staatssteuer. Dieser Zuschlag kommt aber nur der Schulgemeinde zugute. Im übrigen partizipieren Schulgemeinde und politische Gemeinde zusammen an der Hälfte der Staatssteuer (1/4 der politischen und 1/4 der Schulgemeinde). Wo der Betrieb sich auf mehrere Gemeinden verteilt, geht die Teilung der Steuer grundsätzlich auf Grund der verhältnismässigen Betriebsgrösse. Wenn aber Unternehmungen, mit Rücksicht auf die von ihnen beschäftigte Arbeiterzahl eine erhebliche Belastung auf mehrere politische bezw. Schulgemeinden ausüben, so ist das Steuerbetreffnis unter Berücksichtigung der Seelenzahl und der Belastung zu verteilen. Hiebei fallen insbesondere in Betracht die Zahl der im Unternehmen beschäftigten Arbeiter, ihrer Familien und schulpflichtigen Kinder, sowie die durch den Bestand des Unternehmens den Gemeinden verursachten Mehrausgaben. Ist im weitern in der Staatsvermögenssteuer der Aktionär nur bedingt steuerpflichtig, so ist er es in jedem Fall in der Gemeindesteuer. Die Einkommensteuer und Vermögenssteuer für physische Personen sind auch in der Gemeinde progressiv.

20. Baselland.

a) Kantonales System (§ 57 der Verfassung von 1892 und Gesetz von 1901 für die Besteuerung der A. G., Genossenschaften und andere Verbände). Vor 1892 hatte Baselland, gleich wie manche Kantone heute noch, das Einkommen aus Geldkapital nicht besteuert, sondern nur das Einkommen aus Erwerb. Nie aber gewährte Baselland einen Abzug wie er in Ziff. 2, auf S. 17 viele Kantone kennen[1]), sodass also mit der Besteuerung der Einkommen auch aus Geldkapital (1892) Baselland mit seiner Vermögenssteuer und allgemeinen

[1]) Nur den A. G. vor dem Gesetze von 1901 (§ 57 Ziff. 8 der Verfassung).

Einkommensteuer den Kantonen naherückte, die die allgemeine Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer kennen. Beide Steuern sind progressiv. Ihr sind die Aktionäre für ihren Aktienbesitz und ihre Dividende pflichtig. Für die A. G. als solche ist das Gesetz von 1901 massgebend. Nach ihm haben dieselben als Vermögen die Immobilien und Mobilien[1]) zu versteuern, als Einkommen den Reinertrag. Auch hier gilt die Progression.

b) Die Gemeindesteuer (Verfassung von 1892, Gesetz betr. das Gemeindewesen von 1881). Baselland unterscheidet politische oder Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden (nur katholische, indem für die reformierten Gemeinden ein gemeinsames Kirchengut besteht. Allfällige Steuerbedürfnisse dieser letztern gehen in die Steuer der politischen Gemeinde. Es erhebt also nur die katholische Kirchgemeinde eine Kultussteuer). Die A. G. bezahlen sowohl die Kultussteuer als eine von der Bürgergemeinde zu erhebende Armensteuer. Die Gemeinden ordnen ihr Steuerwesen selbständig innerhalb eines losen gesetzlichen Rahmens. Sie erlassen Reglemente, die aber der Genehmigung des Regierungsrates bedürfen. Die Gemeinden kennen die Vermögens- und Einkommensteuer. Sie sind auf den Grundsätzen der Staatssteuer aufgebaut, die Progression hingegen ist nicht gestattet. Ihnen sind die Aktionäre sowohl nach Vermögen als Einkommen pflichtig. Für die A. G. hingegen ist das Spezialgesetz von 1901 ebenfalls massgebend, mit Ausnahme der Progression.[2])
Bei Unternehmungen, deren Betriebe sich auf mehrere Gemeinden erstrecken, erfolgt eine Teilung der Steuer auf Grund des Geschäftsumfanges.

21. Uri.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1915). Uri besitzt die Vermögens- und Einkommensteuer. Beide sind progressiv. In der Vermögenssteuer versteuert die A. G. ihr Aktienkapital und die Reserven, in der Einkommensteuer den Ertrag, der Aktionär seinen Aktienbesitz resp. seine Dividende.

b) Die kommunale Steuer. Ueber die Steuerpflicht, Ausmittlung des steuerpflichtigen Vermögens und Erwerbs u.s.w. gelten die Bestimmungen des Staatssteuergesetzes (Verordnung von 1892). Jede Gemeinde hat die Berechtigung, eine Ausscheidung in Einwohner-, Kirch- und Bürgergemeinde vorzunehmen. Indessen scheinen die ungetrennten Gemeinden die Regel zu bilden. Die Armenlasten

[1]) Daneben noch ein allfälliger Reservefonds und ähnliche Spezialfonds(!)

[2]) Den Anlass zur Schaffung des Gesetzes von 1901 gab die Tatsache, dass die Gemeinden gemäss § 146 des Gemeindegesetzes nur ein ganz beschränktes Steuerrecht auf die im Gesetz von 1901 genannten Unternehmungen hatten. Die Besteuerung erstreckte sich nur auf das Grundeigentum und die Reservefonds. Die Fahrhabe und ebenso der Ertrag dieser Unternehmungen blieben in der Gemeinde steuerfrei. Diese Beschränkung wurde als ungerechtfertigt angesehen und die daraus entstandene Aktion brachte die gedachte Regelung.

der Bürgergemeinden werden grossenteils aus einer Stiftung bestritten. Die Kirchengüter der Gemeinden reichen für die regelmässigen Bedürfnisse aus,[1]) so dass also keine Armen- und Kirchensteuern erhoben werden. Die zu erhebenden Vermögens- und Erwerbssteuern dürfen nicht progressiv sein. Im übrigen bewilligt die Landsgemeinde die direkten Steuern. Aus der ganzen politischen Organisation des Kantons Uri nnd seiner Gemeinden mit den ineinandergehenden Besitzverhältnissen erklärt sich auch die steuerliche Bestimmung, dass bei Vermögensbesitz oder Geschäftsbetrieb in mehreren Gemeinden nur eine Steuerpflicht in der Hauptniederlassungsgemeinde besteht.

22. Solothurn.

a) Das kantonale System. (Steuergesetz von 1895 mit Verordnung von 1896/1910/1912.) Zum erstenmal begegnen wir der allgemeinen Einkommensteuer mit einer Vermögenssteuer, die einen jene ergänzenden Charakter hat.[2]) Beide Steuern sind progressiv. Ihnen sind sowohl die physischen Personen, als auch die juristischen Personen, also hier die A. G. unterworfen, die A. G. aber nur an Stelle der Aktionäre; denn diese letztern sind in beiden Steuern steuerfrei belassen worden. Die A. G. versteuern in der Vermögenssteuer das Gesellschaftskapital und die Reserven, in der Einkommenssteuer den Reinertrag.

b) Die Gemeindesteuer. (Verfassung von 1887, Gesetz betr. das Gemeindewesen von 1871.) Die Gemeinden gliedern sich in Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden. Für die Bestreitung der Armenbedürfnisse können nur die in ihrer Heimatgemeinde wohnenden Bürger von der Bürgergemeinde besteuert werden, die Steuern der Kirchgemeinden sind durch die daselbst wohnenden Konfessionsangehörigen zu zahlen. Die A. G. als solche scheiden also für diese beiden Steuerrechte aus. Im übrigen steht es den Gemeinden frei, ihr Steuersystem entweder nach einem von dem Regierungsrate aufgestellten sogen. Normalsteuerreglemente, oder nach dem Staatssteuersystem zu ordnen. Beide Systeme sind in Anwendung. Der Unterschied zwischen beiden Systemen besteht in der Hauptsache darin, dass das Gemeindesteuersystem nach Normalreglement neben dem Vermögen als solchem nur noch das Einkommen aus dem Ertrag der Berufstätigkeit (Arbeitsertrag) besteuert, währenddem, wie wir gesehen haben, das Staatssteuersystem sämtliches Einkommen (auch Kapitaleinkommen) heranzieht. Für die Aktiengesellschaft als solche haben beide Systeme die gleiche Wirkung, nicht aber für den Aktionär, wo dieser ausserhalb der die A. G. besteuernden Gemeinde wohnt. Dort (Normalreglement) ist er nur pflichtig für sein Vermögen, hier (Staatssteuersystem) für das Vermögen und die Dividende.

[1]) Steiger a. a. O. Bd. IV, S. 42 ff.

[2]) In Baselland und Uri trägt die Vermögenssteuer keinen ergänzenden Charakter, sondern ist der Einkommensteuer gleichgestellt.

Die Steuern dürfen in beiden Systemen progressiv sein. In der Vermögenssteuer versteuert die A. G. die Immobilien und Mobilien mit Schuldenabzug,[1]) in der Einkommensteuer im Grossen und Ganzen den Reinertrag.[2]) Hinsichtlich der Verteilung der Steuer bei Anlagen der Unternehmung in verschiedenen Gemeinden besteht nur die Vorschrift,[3]) dass die Liegenschaften in der Gemeinde der gelegenen Sache besteuert werden.

23. Baselstadt.

a) Kantonales System (Gesetz von 1897/1911 und Spezialgesetz von 1889/1902/1908). Hier haben wir es in Bezug auf die Besteuerung natürlicher Personen mit einer allgemeinen Einkommensteuer und ausgesprochener Vermögenssteuer als Ergänzungssteuer zu tun. Ihnen ist der Aktionär mit seiner Dividende resp. seinem Aktienbesitz unterworfen. Beide Steuern sind progressiv gestaltet. Das Steuerrecht betr. die Aktiengesellschaften usw. ist in einem Spezialgesetz geordnet. Es sieht als Spezialsteuer eine Besteuerung des Kapitals (einbezahltes und nicht einbezahltes Aktienkapital, Reserven usw.) und des Reinertrages der A. G. in mässig gehaltener Höhe vor. Sowohl Kapital- als Ertragsteuer sind proportional.

b) Gemeindesteuer. Die Verwaltung der Stadtgemeinde ist fast gänzlich mit derjenigen des Staates verschmolzen und deshalb auch das Steuerwesen. Doch erhebt die Gemeinde ebenfalls die besondere Gemeindesteuer, eine Art Klassensteuer vom Einkommen — ebenfalls von den A. G. Die Armenlasten werden unter Mithilfe des Staates durch die freiwillige Tätigkeit gedeckt. Nur die reformierte Kirchgemeinde — die römisch-katholische nicht — hat öffentlich-rechtlichen Charakter (auch die jüdische und die christkatholische) und erhebt als solche die Kultussteuer in Anlehnung an das allgemeine Gemeindesteuergesetz. In Bezug auf die Landgemeinden schreibt das staatliche Spezialgesetz für die A. G. u.s.w. vor, dass der Ertrag der Steuer von Gesellschaften, die daselbst Niederlassung haben, in die Kasse der Einwohnergemeinden fällt.

24. Tessin.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1907, Verordnung von 1908). Wie im st. gallischen Staatssteuergesetz ist auch im tessinischen die Vermögens- und Einkommensteuer für die natürlichen und juristischen Personen getrennt worden, so zwar, dass man in Bezug auf die Besteuerung der A. G. von einer Spezialsteuer (Objektsteuer) sprechen darf. Die beiden Steuern für natürliche Personen sind progressiv. Die Aktionäre versteuern nur ihre Dividende, währenddem das Aktienkapital und die Reservefonds der Spezialsteuer überwiesen

---

[1]) Rekursentscheide des Regierungsrates, Steiger a. a. O. Bd. IV, S. 82.
[2]) Vgl. Genaueres. Steiger a. a. O. Bd. IV, S. 83 und 86.
[3]) Reg.-Rats-Beschluss von 1880.

sind. Daneben versteuert die A. G. noch den Reinertrag, abzüglich 4 % des durch die Spezialsteuer getroffenen Kapitals. [1]) Die Kapitalsteuer der A. G. ist proportional, während die Ertragsteuer progressiv ist, nach bekannter Formel. [2])

b) Gemeindesteuer (Gemeindeorganisationsgesetz von 1854, Gemeindebürgergesetz von 1857 und Staatssteuergesetz II. Teil). Tessin kennt nur die Munizipalgemeinden und die Bürgerkorporationen. Kultussteuern und Armenlasten fallen nur der ersteren zu. 7/10 der Steuerlasten sind von Vermögen und Einkommen, 2/10 vom Fuocatico und 1/10 von testatico erhoben. Die Vermögens- und Einkommensteuer der Gemeinde trägt nicht den gleichen Charakter wie die Staatssteuer. Hat diese den Charakter der allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögenssteuer, so umgekehrt die Gemeindesteuer. Die Einkommensteuer hat hier ergänzenden Charakter, sie wird vom kapitalisierten Einkommen in ‰ erhoben. Die Besteuerung der A. G. ist derjenigen der natürlichen Personen gleichgestellt, kennt also die staatliche Spezialsteuer nicht. Eine staatliche Fixierung des Steuersatzes ist nicht vorgesehen. Die Regelung der Teilung der Steuer bei Anlagen von Unternehmungen in verschiedenen Gemeinden ist eingehend festgehalten. Oberster Grundsatz ist, dass die Immobilien in der Gemeinde der gelegenen Sache besteuert werden. Mobiliarvermögen und Ertrag verteilen sich steuerlich nach folgendem Schlüssel. Bei Sitz und Anlagen in der gleichen Gemeinde bezieht diese die ganze Steuer. Sind Sitz und Anlagen je in einer anderen Gemeinde, so erhalten die Sitzgemeinde und die Anlagengemeinden je die Hälfte der Steuer. Die Letzteren erhalten innerhalb dieser Hälfte ihre resp. Steuer im Verhältnis der Betriebsgrösse. [3]) Endlich involviert ein Unternehmen, das in andern Gemeinden noch Filialen (zum Unterschied von Anlagen) besitzt, noch eine besondere Teilung. Die Sitzgemeinde erhält hier 2/3 der Steuer, während die Gemeinden mit Filialen sich zusammen mit 1/3 begnügen müssen.

25. Zürich.

a) Kantonales System (Steuergesetz von 1917). Hier finden wir das sozusagen gleiche Steuersystem wie im Kanton Baselstadt: Die allgemeine Einkommensteuer mit Ergänzungssteuer (Vermögenssteuer) für die natürlichen Personen und die Spezialsteuer u. a. für die Aktiengesellschaften (Kapital- und Ertragsteuer). Die allgemeine Einkommensteuer und die Ergänzungssteuer sind progressiv. Ihnen

[1]) Dieser Abzug darf nicht als Befolgung des Grundsatzes, wie er in Ziff. 2, S. 17 zum Ausdruck kommt, angesehen werden, sondern nur als eine Ermässigung der Steuer im Hinblick auf die Besteuerung der Dividende beim Aktionär.

[2]) Die Formel heisst: Soviel % Steuern vom Reinertrag, als dieser % vom Kapital (einbezahltes Aktienkapital, oder aber eigene Mittel) beträgt. Diese Formel kennen: St. Gallen, Schaffhausen Entwurf, Zürich, Tessin.

[3]) So Gasanstalten, Elektrizitätswerke, Trambahnen.

sind die Aktionäre mit ihrem Aktienbesitz resp. ihrer Dividende unterworfen. In der Kapitalsteuer versteuert die A. G. das einbezahlte Aktienkapital und die Reserven nach festem proportionalem Steuerfuss, in der Ertragsteuer progressiv den Reinertrag.

b) Gemeindesteuer (Bestimmungen im Staatssteuergesetz von 1917, Gesetz betr. das Gemeindewesen von 1875, Gesetz betr. die Zivilgemeinden von 1878). Zürich unterscheidet zwischen politischen, Schul- und Kirchgemeinden. Für spezielle und örtliche Gemeindezwecke (z. B. Wasserversorgung, Strassenbeleuchtung) können sogen. Zivilgemeinden bestehen. Alle diese Gemeindearten sind zur Erhebung von Steuern berechtigt. Die Aktiengesellschaften als solche bezahlen sowohl die Armensteuer als auch die Kirchensteuer. Bestehen in dem nämlichen Gebiete eine katholische und reformierte Kirchgemeinde, so sind die juristischen Personen (hier die A. G.) an beide steuerpflichtig, indem der nach Steuereinheiten des Gesetzes sich ergebende Steuerbetrag im Verhältnis der Steuerpflichtigen der resp. Kirchgemeinden zerlegt und die Steuer von den Anteilen nach dem Steuersatze der betr. Kirchgemeinden erhoben wird. Ist die A. G. in mehreren Gemeinden steuerpflichtig, so erfolgt die Steuerausscheidung nach folgendem Schlüssel. Die Domizilgemeinde erhält zum voraus einen Fünftel des Steuerbetrages. Die übrigen 4/5 werden verteilt im Verhältnis zu den auf diese Gemeinden entfallenden Anteile am Gesamteinkommen und an den Gesamtaktiven. Davon erhebt jede Gemeinde den respektiven Steuersatz. Eine ähnliche Bestimmung wie St. Gallen kennt das zürcherische Steuergesetz in Bezug auf das Steuerrecht solcher Gemeinden, die stark belastet werden durch Unternehmen in einer anderen Gemeinde. Es bezieht sich aber diese Bestimmung nur auf kommunale gewerbliche Betriebe oder öffentliche Anstalten.

Die subjektive und objektive Steuerpflicht ist in der Gemeindesteuer dieselbe wie in der Staatssteuer. Wenn ferner auch grundsätzlich die kommunale Steuer die allgemeine Einkommensteuer resp. Ertragsteuer mit der Ergänzungssteuer resp. Kapitalsteuer kennt, so hat man sich doch entschliessen müssen, diesen Grundsatz in Bezug auf die Besteuerung physischer Personen teilweise aufzugeben, da in vielen Gemeinden nur geringe Einkommen vorhanden sind, so dass die Vermögenssteuer keine Ergänzungssteuer mehr sein kann, sondern eine namhalte Vermögenssteuer mit ergänzender Einkommensteuer.

Die politischen Gemeinden sind im weitern berechtigt, eine Liegenschaftsteuer (höchstens 1/2 ‰), eine Grundstückgewinnsteuer und eine Handänderungssteuer ausserordentlicherweise zu erheben.

Der Steuerfuss für alle Gemeindearten zusammen ist beschränkt auf das zweieinhalbfache der einfachen Steuer, wie sie für Staat und Gemeinde einheitlich festgesetzt ist.

3. Gruppierung des Materials.

A. Das kantonal-kommunale Steuersystem.

I. Die verschiedenen Systeme:

1. Das lose Nebeneinander der Besteuerung der A. G., d. h. die Oberaufsicht des Kantons beschränkt sich auf die mehr oder weniger starke Ueberprüfung des Gemeindehaushaltes. Hiezu gehören die Kantone Bern, Schwyz, Nid- und Obwalden, Thurgau, Graubünden, Solothurn, Luzern, Appenzell A.-Rh. und I.-Rh., Tessin, Aargau und Freiburg.

2. Eine Begrenzung des kommunalen Steuerfusses.
   α) Durch Verbot der Progression: Die Kantone Zug, Uri, Schaffhausen und Baselland.
   β) Durch Begrenzung des Steuersatzes: Wallis, Waadt, Glarus, Neuenburg und Zürich.

3. Die Teilung der Steuer zwischen Gemeinde und Kanton: St. Gallen und teilweise auch im Schaffhauser Entwurf.

4. Das Zuschlagsystem kennen Genf und teilweise Waadt, sowie auch wieder St. Gallen.

5. Sonstige Systeme: In Zug dürfen keine Gemeindesteuern erhoben werden, wenn eine Staatssteuer ausgeschrieben ist. In dem Kanton Baselstadt ist die Gemeindeverwaltung sozusagen vom Staate gänzlich übernommen.

II. Die Steuersubjekte im kantonal-kommunalen Steuersystem: A. G. und Aktionär.

B. Das interkommunale Steuersystem.

System der Teilung bei Unternehmungen, deren Betriebe, resp. Filialen sich auf verschiedene Gemeinden verteilen.

1. Der Gesichtspunkt der Betriebsgrösse.
   α) ohne ausdrückliche Ausscheidung der Liegenschaften.
   β) Vorwegnahme der Liegenschaften.
   γ) Bevorzugung der Domizilgemeinde.
      αα) gänzliche.
      ββ) teilweise.
         1. Teilung nur der Liegenschaften, Rest an die Domizilgemeinden.
         2. Vorwegnahme eines Bruchteiles durch die Domizilgemeinde, Verteilung des Restes unter alle Gemeinden.
2. Der Gesichtspunkt der Lastenverteilung.
   α) sämtliche Betriebe.
   β) nur kommunale Betriebe.

C. Die Besteuerung der A. G. durch die Einwohner- und durch Spezialgemeinden.

1. Durch die Einwohnergemeinde.
2. Die Armengemeinde.
3. Die Kirchgemeinde.

4. Die Methode.

A. Das kantonal-kommunale Steuersystem.

Die Bundessteuern und die Kantonssteuern sollen miteinander ein Steuersystem bilden. Bis vor kurzem ist die Steuerpolitik bei uns dahin gelangt, die Steuerdomäne des Bundes in den sogenannten indirekten Steuern, die Steuerdomäne der Kantone in den sogenannten direkten Steuern zu erkennen. Es wird sich weisen, ob die Bresche, die der Krieg in diese Scheidung geschlagen hat, wieder zu reparieren ist, oder ob die neu geschaffenen Verhältnisse und neuen Ideen es anders verlangen. Jedenfalls aber bleibt die Hauptsteuerquelle, in die sich die Kantone und mit ihnen die Gemeinden heute teilen, für diese als solche bestehen. Die Vermögens- und Einkommenssteuern bilden diese Hauptsteuerquelle. Dass darinnen die Besteuerung der A. G. eine grosse Rolle spielt, darüber ist kein Wort zu verlieren.

Heute wo — unter dem Einflusse des Krieges entstehen fortwährend Lasten, die ihren steuerlichen Gegenwert finden müssen — die kommunalen Lasten über die Kantone hinaus bis zu den Finanzen des Bundes einen Einfluss ausüben können, da ist es nicht angängig, dass die Steuerquelle ungenügend eröffnet ist. Immer mehr und mehr aber werden gewisse Steuerobjekte und Steuersubjekte im Vergleiche zu andern bedrängt. Zu der ersten Kategorie gehören vielenorts unzweifelhaft die Aktiengesellschaften.

Das Ziel der Untersuchung geht dahin, zu erfahren, in welchen Systemen dabei die Steuerpolitik sich bewegt und wie sie sich bewähren im Rahmen der sogenannten obersten steuerlichen Grundsätze. Umsomehr gewinnt diese Untersuchung an Wichtigkeit, je höher die steuerliche Belastung in Kanton und Gemeinden ist. Die Höhe dieser Belastung geht aus der nachstehenden Zusammenstellung hervor:

1. Gruppe: Kantone mit stärkster steuerlicher Belastung.

	Staatssteuer	Gemeindesteuer	
St. Gallen	2,5—3,75 ‰	10 ‰	
Appenzell A.-Rh. .	$2^1/_2$ ‰	8	
Tessin	2—4 ‰	4—5 ‰	nebst hoher Herd- und Kopfsteuer.
Zürich	$2^1/_8$—$4^3/_4$ ‰	7—10 ‰	
Thurgau	$2^1/_4$ ‰	6—7 ‰	
Schwyz	$2^1/_2$ ‰	5—6 ‰	

2. Gruppe: Kantone mit ziemlich starker Belastung.

	Staatssteuer	Gemeindesteuer
Bern	2,5—3,75 ‰	3—5 ‰
Luzern	1,2 ‰	2—3 ‰
Obwalden . . .	0,7 ‰	2—2½ ‰
Nidwalden . . .	?	3—5 ‰
Glarus	2,5 ‰	3—4 ‰
Zug	1¼ ‰	3—5 ‰
Appenzell I.-Rh. .	5 ‰	½—6 ‰
Aargau	½ ‰	2—4 ‰
Waadt	1—4,8 ‰	1—3 ‰
Neuenburg . . .	2 ‰	2—3 ‰
Freiburg	2,3 ‰	½—5,3 ‰
Wallis	1½ ‰	1—8 ‰

3. Gruppe: Kantone mit mässiger Belastung.

Uri	1—5 ‰	1—3 ‰
Baselland . . .	1 ‰	1—3 ‰
Solothurn . . .	0,5—1 ‰	0,5—1 ‰
Schaffhausen . .	1¾ ‰	1—4 ‰
Graubünden . . .	2,4 ‰	0,2—4,5 ‰
Genf	0,5—3¾ ‰	Zuschläge.

Die meisten Kantone und Gemeinden beziehen in ähnlichem Verhältnis Steuern auf dem Erwerbseinkommen in Prozenten, mit Ausnahme von Schwyz, Nidwalden, Glarus und Appenzell I.-Rh., die nur Vermögenssteuern kennen. Die obigen kommunalen Steuersätze beschlagen nur den Durchschnitt, gibt es doch z. B. Gemeinden im Kanton St. Gallen, wo die Staats- und Gemeindesteuer zusammen 40 ‰ ausmachen. Dass die Steuerpraxis sich sowohl in Bezug auf die Besteuerung physischer Personen als u. a. von Aktiengesellschaften unterhalb solcher formaler Grenzen durchpfuschen muss, liegt auf der Hand. Der Grund solcher Erscheinungen, die nur allzu häufig in den Kantonen anzutreffen sind, liegt in der schlechten Taxation. Welche Steuersysteme stehen nun diesen Tatsachen gegenüber und welche Beurteilung finden sie?

I. Die verschiedenen Systeme.

1. Das lose Nebeneinander. Von den Kantonen, die dieses System kennen (Bern, Schwyz, Nidwalden, Obwalden, Thurgau, Graubünden, Solothurn, Appenzell A.-Rh. und I.-Rh., Tessin und Aargau) gehören der ersten Belastungsgruppe (stärkste Steuern) an die Kantone Appenzell A.-Rh., Thurgau, Schwyz und Tessin. Der zweiten Belastungsgruppe gehören an die Kantone Bern, Nid- und Obwalden. Der dritten Belastungsgruppe gehören an die Kantone Graubünden und Solothurn.

Man wäre versucht zu sagen, dass da, wo ein loses Nebeneinander mit mässiger steuerlicher Belastung besteht, dieser Zustand,

aus dem Streben nach möglichst geringen Erhebungskosten heraus, einfach belassen werden sollte, auch wenn es an einer guten Steuereinschätzung gebricht.

Für diese Ueberlegungen fallen, wie wir gesehen haben, Graubünden und Solothurn in Betracht.

Ueber den Stand der Bündner Gemeinden heisst es[1]): „Infolge der Anforderungen, welche die Neuzeit in immer grösserem Masse im Strassen-, Schul- und Armenwesen u.s.w. an die Gemeinden stellt, reichen vielerorts die Erträgnisse des öffentlichen, also des Korporationsvermögens, zur Erhaltung des Gleichgewichtes in der Verwaltungsrechnung nicht aus und es sind die betreffenden Gemeinden dann genötigt, von dem ihnen in der Kantonsverfassung zugestandenen Recht des Bezuges direkter Gemeindesteuern Gebrauch zu machen.“ Das gilt auch für diejenigen Gemeinden, die schon längst diese Steuern eingeführt haben. Die jüngste Zeit aber mit ihrem starken sozialen Zuge erhärtet alles das.

Im Kanton Solothurn zeigt der Steuerbezug der 132 Einwohnergemeinden folgende Steigerung:[2])

Im	Jahre	1860	erhoben	23	Gemeinden	Fr.	30,893	an Steuern.
„	„	1870	„	51	„	„	121,454	„ „
„	„	1880	„	97	„	„	415,594	„ „
„	„	1890	„	115	„	„	696,334	„ „
„	„	1900	„	127	„	„	1,104,867	„ „
„	„	1910	„	132	„	„	2,129,125	„ „

Hieraus ist sofort ersichtlich, dass die Steuerhöhe nicht nur absolut, sondern relativ stark gestiegen ist; denn das Steuerkapital wächst innerhalb von 10 Jahren keinesfalls um das Doppelte und Dreifache. Zudem sind die neu hinzugetretenen Gemeinden eher solche, deren Finanzbedürfnisse primitiverer Art sind.

Wenn es also feststeht, dass die Steuerbedürfnisse auch in solchen Kantonen, die heute relativ mässig belastet sind, rasch gestiegen sind und ganz gewiss in demselben Tempo der Steigerung nicht verharren können; wenn dies in demselben Masse auch für diejenigen Kantone gilt, die heute schon stark bis sehr stark steuerlich belastet sind: so hat der die Gemeindefinanzen überwachende Kanton die erhöhte Pflicht, darnach zu trachten, dass für die gesteigerte Steuerbelastung die sogen. obersten Grundsätze der Steuer angewendet werden.

Die Freigabe des Steuersatzes und der Progression hat in kommunalen Steuergesetzen nur zu oft die Wirkung gehabt, dass sich jene beiden Faktoren der schlechten Taxation angepasst haben in einer Weise, die für die Aktiengesellschaften etwas beunruhigendes hat.

---

[1]) Steiger, a. a. O, Bd. IV, S. 113.
[2]) Steiger a. a. O., Bd. IV, S. 79.

Will der Staat den Gemeinden das System des losen Nebeneinander belassen, dann kann der korrigierende Eingriff in nichts anderem bestehen, als in dem Bestreben nach einer gutfunktionierenden Steuereinschätzung. Ein anderes Mittel hat er, unter jener Voraussetzung, nicht zur Hand. Solange aber die Reform der Steuertaxation nicht vorgenommen wird, wo sie notwendig ist, solange ist dieses System gerade für die Aktiengesellschaft keinesfalls das erspriessliche, es sei denn, man ziehe bei der Besteuerung derselben die gesamten Steuerverhältnisse in Betracht. Aber hierin liegt die Möglichkeit grosser Willkür. Von einer Grundsätzlichkeit ist nichts mehr vorhanden.

2. Die Begrenzung des kommunalen Steuerfusses.

a) Verbot der Progression. Ein erstes Abrücken vom System des losen Nebeneinander ist das Verbot der Progression in der Gemeindesteuer, wie wir es in den Kantonen Zug, Uri, Schaffhausen und Baselland angetroffen haben. Dieses Verbot vermag die im vorausgegangenen Abschnitt erwähnten Mängel insofern etwas einzudämmen, als der proportionale Steuersatz die Mängel in Bezug auf gewisse Steuerobjekte resp. -subjekte nicht potenziert. Darinnen liegt denn auch in gewissem Umfang die Tendenz zur Anbahnung der Reform der Steuereinschätzung und der Besteuerung der Bürgergüter.

Unverkennbar aber liegt dem Verbot der Steuerprogression in der Gemeinde auch die Wahrung des kantonalen Finanzinteresses zu Grunde. Die Gemeindebedürfnisse sind in grossem Masse auf die Besteuerung nach dem Interesse abgestimmt und da hat man vielfach geglaubt den proportionalen Steuerfuss anwenden zu sollen, soweit die Gemeinde einen gewissen Umfang nicht übersteigt; denn die grosse Stadtgemeinde nähert sich in den Wohlfahrtsbestrebungen der staatlichen Gemeinschaft, wo man dieser Tatsache vielfach durch die Progression Rechnung tragen wollte.

Angesichts der Tatsachen, die wir im vorausgegangenen Abschnitt in Bezug auf die Progression festgestellt haben, kann es gegenüber der Aktiengesellschaft vom sogenannten steuergerechten Standpunkt aus nur angebracht sein, dass von der Progression abgesehen wird. Wenn auch zugegeben wird, dass das finanzpolitische Prinzip in den Vordergrund gestellt werden soll, so gilt es doch innerhalb dieses Rahmens in der Richtung der sogenannten Steuergerechtigkeit ab- und auszubauen. Und da wird man in der Gemeinde letztendlich beim proportionalen Steuerfuss ankommen müssen, wenigstens in gewissem Umfange und in gewissen Gemeinden.

Nun freilich ist auch mit dem proportionalen Steuerfusse nicht Alles erreicht; denn in Gemeinden auch mit Proportion erreicht der Steuersatz unsinnige Höhen. Davon im Folgenden.

b) Die Begrenzung des Steuersatzes. Dieses System kennen Wallis, Glarus, Waadt, Neuenburg und Zürich. Während Wallis in Kanton und Gemeinde die Progression nicht kennt, Glarus sie den Gemeinden verbietet, gestatten sie die restlichen Kantone den Gemeinden. Wenn auch grundsätzlich in dieser staatlichen Massnahme nicht ein Misstrauensvotum erblickt werden darf, so kann auf der andern Seite nicht bestritten werden, dass gewisse Erfahrungen zu diesem kantonal-kommunalen Steuersystem geführt haben.

Es erscheint klar, dass man nicht an eine absolute Begrenzung denken darf, sondern nur an eine Erschwerung des Ueberschreitens eines gewissen Satzes; denn sicherlich kann ja der Fall eintreten, wo eine Ueberschreitung unbedingtes Erfordernis ist zum gedeihlichen Fortgang eines Gemeinwesens. Aber die Bewilligung seitens des Kantons soll sich nicht nur auf das formelle Gesuch einer Gemeinde stützen dürfen, sondern auf eine materielle Unterlage. Ob da die übliche Finanzkontrolle des Staates genügt, scheint zweifelhaft zu sein. Mit der Einwilligung in einen erhöhten Steuersatz soll die Erwägung Hand in Hand gehen, ob nicht in der Richtung der Reform der Steuertaxation ein Vorstoss gemacht werden kann. Das Tempo, in welchem alle Gemeinden eine solche Reform begehren würden, wäre ein umso rascheres, je niedriger das freie Maximum des Steuersatzes angesetzt würde.

Dieses Postulat ist für die Besteuerung der Aktiengesellschaften von eminenter Wichtigkeit aus schon genannten Gründen. Man darf nicht lange Zeit hindurch auf Kosten der A. G., deren Vermögensverhältnisse dem Fiskus offen daliegen, anderes Kapital steuerlich privilegieren, sei es formal, oder sei es durch die ungeordneten Verhältnisse. Praktisch wird die A. G. aus diesen letztern auch „profitieren“, aber es bedeutet dieser Zustand nichts anderes als Willkür. Gegenüber dem System des losen Nebeneinander erscheint die Willkür im System der Begrenzung des Steuersatzes wohl etwas abgeschwächt. Remedur schafft die Reform der Steuereinschätzung. Ihr kann, wie gesagt, Vorschub geleistet werden durch Niederhaltung des bewilligten Steuersatzes seitens des Staates. Wäre durch diesen Druck der Wunsch nach Reform allgemein, dann wäre es für den Staat mit wenig referendumspolitischen Schwierigkeiten möglich, die Reform einheitlich durchzuführen. Mit dieser Methode der Begrenzung des Steuersatzes können dem kommunalen Steuerbewusstsein am ehesten die unhaltbaren Verhältnisse als abgewirtschaftet vor Augen geführt werden. Es ist unnütz, darauf hinzuweisen, dass in der Besteuerung der Aktiengesellschaften dieses System am ehesten dazu verhilft, innerhalb finanzpolitischer Prinzipien der Steuer, den steuergerechten Masstab zu finden.

3. Das System der Teilung der Steuer der Aktiengesellschaft treffen wir nur im Kanton St. Gallen an, in Ansätzen etwa im Schaffhauser Entwurf. Der Teilung hat seinerzeit die Zürcher Handels-

kammer in ihrer ersten Eingabe[1]) das Wort gesprochen. In der dritten Eingabe[2]) kam die Handelskammer von der Idee der Teilung ab und befürwortete das System der prozentualen Zuschläge zur Staatssteuer. Dieses System aber hinwiederum bildete den Uebergang zum heutigen System der selbständigen Gemeindeeinheitssteuer mit Begrenzung des kommunalen Steuersatzes (vgl. oben) im neuen Zürcher Gesetz. Wir glauben, es ist kein Zufall, wenn Zürich und Schaffhausen (Entwurf) in ihren neuen steuerlichen Schöpfungen vom System der Teilung nichts wissen wollten. Die Ueberlegung, dass bei einer Teilung die Gemeinde zu wenig Bewegungsfreiheit hätte, brachte jene Kantone zu einem andern System. Die Gemeinde bezöge wohl an und für sich eine Steuer nach guten Grundsätzen, aber ob sie auf die verschieden starken Bedürfnisse passt, ist eine andere Frage, die wohl als die entscheidende angesehen werden darf. Was eben der Staatssteuerfuss dem Staate abwirft, entspricht in der kommunalen Anteilquote noch lange nicht immer den Bedürfnissen der Gemeinde. Wir könnten deshalb Steiger grundsätzlich nicht zustimmen wenn er sagt:[3]) „Der Einfachheit halber empfiehlt es sich, dass von einer direkten Besteuerung durch die Gemeinde abgesehen wird und nach dem Vorschlage der Zürcher Handelskammer der Staat den erhobenen Steuerbetrag mit der betreffenden Gemeinde einfach in einem bestimmten Verhältnis teilt.“ Die Einfachheit der Steuer ist ein Prinzip der Verwaltung und darf ganz gewiss nicht derart in den Vordergrund gestellt werden, wie es Steiger tut.

Die Teilung jedoch wie St. Gallen sie vornimmt, kann weniger beanstandet werden vom Standpunkt des finanziellen Bedürfnisses der Gemeinde aus; denn St. Gallen hat kein vollständiges Teilungssystem. Vielmehr überlässt St. Gallen die Vermögenssteuer der Gemeinde vollständig und teilt nur die Einkommensteuer der A. G. unter Staat und Gemeinde. Also die der Gemeinde gern überwiesene Besteuerung nach dem Interesse ist der Gemeinde selbständig belassen. Und wenn man nur zögernd der Gemeinde das Recht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zugestehen will, so erhält die st. gallische Gemeinde mit jener Teilung ein Plus, so dass man unter diesem Gesichtspunkte von einer Nichtanpassung der kommunalen Steuer an die Lasten nicht sprechen kann. Unser grundsätzlicher Widerwille gegen das Teilungssystem gilt nur da, wo es die ganze Besteuerung der A. G. umfasst.

Die Projektion des Systems der Teilung der Steuer aber auf schlechte Besteuerungsgrundlagen (Einschätzung) zeigt sofort, dass dieses System einen gewissen Schutz zu bieten vermag gegenüber zu hohen kommunalen Steueransprüchen. Es kann die gleichen

---

[1]) Vorschläge zur Revision des Staatssteuergesetzes; erste Eingabe der Zürcher Handelskammer 1901.

[2]) Eingabe zum Entwurf des Kantonsrates vom 28. X. 1904.

[3]) Steiger a. a. O. Bd I. S. 234.

Wirkungen in der Richtung von Reformen auslösen, wie das System der Begrenzung der Steuersätze. Dieses gilt aber nur, wenn die Teilung eine vollständige ist; denn im st. gallischen System kann sich die Gemeinde „schadlos“ halten in der Vermögenssteuer. Erst wenn der Steuersatz dieser letztern begrenzt würde, könnten wir der st. gallischen Steuer zustimmen, die heutigen unzulänglichen Verhältnisse vorausgesetzt.

Wir kämen also da zum Ergebnis, dass unter schlechten allgemeinen Steuerverhältnissen, d. h. heute, der ganzen Teilung nur mit der Begründung des Schutzes gegen zu hohe kommunale Steueransprüche zugestimmt werden könnte. Dieser Schutz hat seine Berechtigung insofern, als die finanzpolitischen Gründe nur relative Bedeutung haben können. In geordneten Steuerverhältnissen aber brauchte es dieses Schutzes nicht mehr, wenigstens nicht mit der gleichen Wichtigkeit. Das System der Teilung hätte also den Charakter des Uebergangsstadiums und erst in diesem Sinne könnten wir Steiger zustimmen. Das st. gallische Teilungssystem aber (ohne Begrenzung der rein kommunalen Vermögenssteuer) würden wir nicht empfehlen unter den heutigen Verhältnissen, wohl aber bei geordneter Sachlage, oder aber auch heute, aber mit Begrenzung des Steuersatzes bei der Vermögenssteuer.

4. Das System der Zuschläge treffen wir in Genf, teilweise Waadt und wiederum St. Gallen. Soweit die Zuschläge nicht begrenzt sind, stehen wir hier vor der gleichen Situation wie beim System des losen Nebeneinander. St. Gallen hat den Zuschlag zur Einkommensteuer der A. G. beschränkt, ebenso Genf in seiner für die A. G. einzig in Betracht fallenden Immobiliarsteuer. Hingegen kennt Waadt die Beschränkung nicht. In Bezug auf den beschränkten Zuschlag gilt das, was wir im Abschnitt: „Begrenzung des Steuersatzes“ gesagt haben. Dieses System ist ein System der Einfachheit. Diese führt uns auf die Idee des teilweisen Zuschlagsystems. Wenn wir nämlich davon ausgehen, dass die kommunale Besteuerung in der Hauptsache das Prinzip der Besteuerung nach dem Interesse verwirklichen soll, dass aber die grosse Gemeinde (z. B. Stadtgemeinde) mit diesem Prinzip nicht mehr auszukommen vermag, so könnte das Ventil geöffnet werden einfach in Form der Zuschläge zur staatlichen Einkommens- resp. Ertragsteuer. (Aktiengesellschaft). In St. Gallen und in Preussen haben wir die Verwirklichung dieses Gedankens. In beiden Staaten sind auch die Zuschläge beschränkt. St. Gallen kennt diese Zuschläge aber nur in Bezug auf die Besteuerung der Aktiengesellschaften, wohingegen Preussen ganz allgemein. Gegenüber der selbständigen Gemeindesteuer hat das System der Zuschläge, wie gesagt, nur den Vorzug der Einfachheit, im übrigen geht es parallel mit jener, kann beschränkten Steuersatz haben oder nicht wie jene, u.s.w.

II. Die Steuersubjekte (A. G. und Aktionär) im kantonal-kommunalen System.

Aus dem Material ergibt sich nachstehende Uebersicht:

1. Die Gemeinden besteuern anders als die Kantone und zwar:
   a) Kanton: beschränkt die A. G., voll den Aktionär, Gemeinde: beide voll: Luzern;
   b) Kanton: nur die A. G., Gemeinde: beide: Bern, Zug, Aargau, Solothurn.
2. Die Gemeinden besteuern gleich wie die Kantone und zwar:
   a) Kanton und Gemeinde: beide: Wallis, Waadt, Schaffhausen (Entwurf), Appenzell A.-Rh., Genf, Obwalden, Baselland, Uri, Tessin, Zürich, Baselstadt, St. Gallen.
   b) Kanton und Gemeinde: A. G. und Aktionär: aber teilweise Steuerrückerstattung an den Aktionär: Glarus.
   c) Kanton und Gemeinde: A. G. allein: Thurgau, Graubünden, Freiburg, Neuenburg, Schaffhausen, Schwyz, Nidwalden und Appenzell I.-Rh.

Anders gruppiert, ergibt sich hieraus, dass nur die unter Ziff. 2, litt. c genannten Kantone in ihren Gemeinden den Aktionär gänzlich steuerfrei lassen, wenn die Aktiengesellschaft in einer andern Gemeinde schon besteuert ist. Neben Kantonen aber, die mit ihrem Steuermodus, A. G. und Aktionär zu besteuern, den Gemeinden als Vorbild dienten, sehen wir Kantone, die staatlicherseits nur die A. G. besteuern, kommunalerseits aber dazu gelangten, beide Steuersubjekte zu besteuern. Wenn nämlich staatlicherseits auch die Möglichkeit besteht, die Mehrzahl der Aktionäre, auch wenn nur eine persönliche Steuer für diese bestände, erfassen zu können, so anders die Gemeinde. In ihr sind eventuell die wenigsten der Aktionäre domiziliert, wenn auch die Gesellschaft hier ihren Sitz hat. Bei einer bloss persönlichen Steuer des Aktionärs bekäme die Domizilgemeinde der A. G. eventuell gar keinen Steuerertrag, die Steuer erhielten jene Gemeinden, in denen die Aktionäre ihren Sitz haben. Das führte zu unhaltbaren Konsequenzen. Die Gemeinde ist deshalb in erster Linie gezwungen, die Steuer des Aktionärs auf die Gesellschaft als solche zu verlegen; denn mit Rücksicht auf die Lasten, welche die A. G. der Gemeinde verursachen kann, benötigt die Gemeinde die Steuer jener Aktionäre. Die A. G. wird da notwendigerweise eigens zum Steuersubjekt an Stelle des Aktionärs. Geringere Konsequenzen erhält die oben geschilderte Annahme, beim Bestande einer Sondergewerbesteuer für die A. G. Sie versieht den Zweck der soeben gedachten „Einkommensteuer“ resp. „Subjektsteuer“ der A. G. Es ist dann Sache der weitern Steuerpolitik, in diese Sondersteuer jene Momente hineinzubauen, die ihren Finanzbedürfnissen entsprechen. Hieher gehören nur Zürich, St. Gallen und der Schaffhauser Entwurf, abgesehen von der Gewerbesteuer von Freiburg

und Wallis. Aargau wendet seine Spezialsteuer nur als Staatssteuer an, Tessin ebenfalls.

Wie stellt sich in zweiter Linie die kommunale Steuer in der Besteuerung der Aktionäre in der gleichen, wie in einer andern Wohnsitzgemeinde? Hier kann theoretisch das gesagt werden, was im ersten Kapitel steht. Nur in wenigen Kantonen lassen denn auch die Gemeinden den Aktionär steuerfrei, weil die resp. Gesellschaft schon besteuert wurde, allerdings mit gewissen Modifikationen. Im Kanton Aargau z. B. findet bei der Gesellschaft keine Besteuerung des Aktienkapitals statt (soweit es nicht Liegenschaften beschlägt), weil der Aktionär persönlich für den Aktienbesitz steuerpflichtig ist. Im Kanton Bern geht die kantonale Besteuerung der A. G. als solcher bei der Gemeindesteuer wieder auf die Aktionäre über, die A. G. als solche zahlt alsdann gemeindlich nurmehr die Grundsteuer. Ueberall in diesen Beispielen tritt das Bestreben zu Tage, bei der notwendigen Besteuerung der A. G. doch den Aktionär vor einer Doppelbesteuerung zu schützen.

B. Das interkommunale Steuersystem.

1. Der Gesichtspunkt der Betriebsgrösse.

Hat eine Unternehmung ihre Betriebe oder ihre Filialen in mehreren Gemeinden, so stehen zwei Wege offen, um die Steueransprüche jeder beteiligten Gemeinde zu befriedigen. Entweder man stellt ab auf das Objekt jedes Teilbetriebes für sich oder aber es wird die resp. Steuerquote gemessen an der Verhältnismässigkeit des Teilbetriebes am ganzen Betriebe. Dieser letztere Weg ist der meist begangene: die Domizilgemeinde der A. G. erhebt die Hauptsteuer und die übrigen Gemeinden berechnen ihren Anteil nach der Betriebsgrösse des zugehörenden Teilbetriebes. Am reinsten scheint dieser Teilungsmodus in den Gemeinden von Baselland durchgeführt zu sein; denn in vielen andern Kantonen spielt der Grundsatz in diese Teilung hinein, dass die Liegenschaften am Orte der gelegenen Sache versteuert werden müssen, in andern Kantonen wiederum durchbricht die Bevorzugung der Domizilgemeinde die glatte Teilung nach der jeweiligen Betriebsgrösse. Jener Grundsatz der Besteuerung der Liegenschaften am Orte der gelegenen Sache bringt zwar in manchen Fällen nur einen formellen Einbruch in die glatte Aufteilung nach der jeweiligen Betriebsgrösse; denn materiell bilden die Liegenschaften oft die hauptsächlichste Unterlage der Betriebsgrösse und ihres steuerlichen Anteils an der Hauptsteuer. So in den Gemeinden der Kantone Schwyz, Nidwalden, Glarus, Appenzell I.-Rh., Genf, Obwalden, Schaffhausen, Aargau, Neuenburg und Solothurn.

Wo für die A. G. nur eine Vermögenssteuer besteht, wie in den Kantonen Schwyz, Nidwalden und Glarus oder nur eine Im-

mobiliarsteuer wie in Genf und Appenzell I.-Rh., da geht die Aufteilung ohne Komplikation vor sich. Aehnlich da, wo die Erwerbssteuer in der Vermögenssteuer untergeht, wie in den Gemeinden der Kantone Obwalden, Schaffhausen, Neuenburg und Aargau. Zwar tritt hier schon eine gewisse Komplikation hinzu, weil die Erwerbssteuer dann doch nicht mehr in der Vermögenssteuer aufgeht, wenn der Ertrag einen gewissen Prozentsatz des Kapitals übersteigt. Hier kommt dann die Frage der Verteilung des Erwerbs aus Liegenschaftsvermögen. Zwischenstaatlich gilt schon vielfach der Satz, dass auch der Erwerb resp. das Einkommen aus Liegenschaften, die ausserstaatlich gelegen sind, nicht in das Erwerbseinkommen einbezogen zu werden brauchen, dass es also da als versteuert vermutet wird, wo die Sache liegt. Dieser Grundsatz ist auch auf das interkommunale Gebiet übertragen worden und zwar sozusagen auf der ganzen Linie. Die Steuer nach der Betriebsgrösse kann sich also decken mit der Steuer aus Liegenschaftsbesitz und Erwerb daraus, soweit interkommunale Verhältnisse in den bis anhin genannten Gemeinden in Frage stehen. Geht die Betriebsgrösse über das Liegenschaftsvermögen hinaus — und das dürfte meistens der Fall sein — dann findet die Aufteilung des Ueberschusses nach ebendemselben Grundsatz statt (Verhältnismässigkeit der jeweiligen Betriebsgrösse zum ganzen Unternehmen). Eine analoge Regelung treffen wir auch da an, wo, wie in Wallis und Freiburg, die Gewerbesteuer in ihrer Veranlagung das durch die Grund- und Gebäudesteuer schon getroffene Liegenschaftsvermögen ignoriert.

Dieser Aufteilungsmodus, der nur Rücksicht nimmt auf die Betriebsgrösse der Unternehmung, ohne zu berücksichtigen, welche Mehrlasten derjenigen Gemeinde erwachsen, die mit dem Bezuge der Hauptsteuer etwa verbunden sind, oder ob die allgemeinen Lasten und Kosten, die das Hauptgeschäft der Domizilgemeinde verursachen, proportional zur Betriebsgrösse sind, oder ob endlich nicht etwa in Gemeinden mit kleinen Teilbetrieben anders situierte Arbeiter wohnen und deshalb steuerlich nicht ohne Einfluss sein können. Solche Gesichtspunkte machen es verständlich, wenn die Domizilgemeinde der A. G. steuerlich einen gewissen Vorrang vor den andern Gemeinden geniesst. Diesen Modus treffen wir an in den Kantonen Luzern, Appenzell A.-Rh., Tessin, Zürich und Schaffhausen im Entwurfe. Luzern, Appenzell A.-Rh. und Tessin teilen unter die Gemeinden nur das Liegenschaftsvermögen. Die Ertragsteuer resp. Einkommensteuer fällt vollständig der Domizilgemeinde zu, also auch der Erwerb aus den in andern Gemeinden bestehenden Liegenschaften, in den Kantonen Luzern und Appenzell A.-Rh. In den Gemeinden des Kantons Tessin erhält die Sitzgemeinde nur die Hälfte der Einkommensteuer, die andere Hälfte erhalten die Gemeinden der restlichen Anlagen und zwar innerhalb dieser Hälfte im Verhältnis der resp. Betriebsanlagen. Tessin unterscheidet von diesen Betriebs-

anlagen die Filialen. Hat eine Unternehmung Filialen, so erhält die Sitzgemeinde nicht nur die Hälfte der Einkommensteuer, sondern zwei Dritteile, während die Gemeinden mit Filialen sich mit zusammen einem Drittel begnügen müssen. Dieser Teilungsmodus scheint uns etwas willkürlich zu sein: nur zufällig bedeutet er eine Bevorzugung der Domizilgemeinde, in ebenso vielen Fällen kann er aber eine Benachteiligung in sich schliessen. Diesem Modus zögen wir den der Aufteilung nach der Betriebsgrösse vor, obwohl das Tessiner System praktisch zu nennen ist. Aber die Prinzipien der sogen. steuerlichen Gerechtigkeit gehen dem Prinzip der Verwaltung voraus. Am zutreffendsten ist wohl eine Kombination von Bevorzugung der Domizilgemeinde durch eine Aufteilung nach bestimmten Bruchteilen, mit restlicher Aufteilung im Verhältnis der Betriebsgrösse, wie wir es in den neuesten Steuergesetzen antreffen: Zürich und Schaffhausen (Entwurf). In den Zürcher Gemeinden erhält die Domizilgemeinde zum voraus einen Fünftel des Steuerbetrages. Die restlichen vier Fünfteile werden im Verhältnis zu den auf die Gemeinden entfallenden Anteile am Gesamteinkommen und an den Gesamaktiven verteilt.

2. Der Gesichtspunkt der Lastenverteilung.

Dass die Gemeinde die A. G.-unternehmung da besteuert, wo diese ihre Anlagen hat, dürfte feststehen. Die Frage ist nun weiter, welchen Gemeinden eine solche Steuer zukommen soll.

Es ist eine oft gesehene Tatsache, dass sich die in einem Unternehmen beschäftigten Arbeiter nicht in derjenigen Gemeinde niederlassen, in der das Unternehmen liegt. So z. B. erhalten die Aussengemeinden einer Stadt solche Zuwanderungen. Diesen Gemeinden werden dadurch nicht unerhebliche Kosten verursacht, ohne jedoch von diesen Zugewanderten die entsprechende Steuer erheben zu können. Die Domizilgemeinde der Unternehmung aber kommt auf ihre Rechnung; für allfällige Kostenverursachung durch den Zuzug der Arbeiter kann sie die A. G. heranziehen. Solche Situationen führten schon zu starken Schwierigkeiten im kommunalen Finanzhaushalt und waren nicht zuletzt mit ein Grund zu Stadtverschmelzungen. Steuerlich lässt sich in dieser Spannung ein Ventil öffnen dadurch, dass einer also belasteten Gemeinde eine Steuerquote zugewiesen wird, aus der Besteuerung der A. G. in der andern Gemeinde. Solche Bestimmungen finden sich nur äusserst spärlich in den Steuergesetzen. Bestimmungen finden sich im St. Galler und Zürcher Steuergesetz und, um ein Beispiel vom Ausland anzuführen, in Preussen.

Das St. Galler Gesetz bestimmt, dass, wenn Unternehmungen mit Rücksicht auf die von ihnen beschäftigte Arbeiterzahl eine erhebliche Belastung auf mehrere politische, bezw. Schulgemeinden

ausüben, das Steuerbetreffnis unter Berücksichtigung der Seelenzahl und der Belastung zu verteilen sei. Hiebei fallen insbesondere in Betracht die Zahl der im Unternehmen beschäftigten Arbeiter, ihrer Familien und schulpflichtigen Kinder, sowie die durch den Bestand des Unternehmens den Gemeinden verursachten Mehrausgaben. Preussen hat eine ganz ähnliche Bestimmung und fügt noch hinzu, dass neben der Höhe der Mehrausgaben auch die nachweisbar der Gemeinde erwachsenden Vorteile zu berücksichtigen sind. Die Zuschüsse der Betriebsgemeinde dürfen in keinem Falle mehr als die Hälfte der gesamten in der Betriebsgemeinde von den betreffenden Betrieben zu erhebenden direkten Gemeindesteuern betragen.

Während nun St. Gallen und auch Preussen allgemein von der Besteuerung der Unternehmungen sprechen, hat Zürich in seinem neuesten Gesetze für diese interkommunale Lastenverteilung nur die kommunalen gewerblichen Betriebe oder öffentliche Anstalten im Auge. Grundsätzlich ist nicht einzusehen, warum die Wirkungen privater Unternehmungen steuerlich nicht auch in Betracht gezogen wurden. Ueberhaupt füllt die st. gallische Bestimmung eine Lücke aus, die viele Gemeinden in der Schweiz nur zu schmerzlich empfinden.

C. Die Besteuerung der A. G. durch die Einwohner- und durch Spezialgemeinden.

1. Die Einwohnergemeinde.

Wir haben gesehen, dass in den schweizerischen Kantonen man die Gemeinden ganz verschieden einteilt. Im einen Kanton besteht nur eine Gemeindeart zur Verwaltung aller einschlägigen Gegenstände, im andern Kanton sind für jede Verwaltungsmaterie besondere Gemeinden geschaffen. Wollen wir sie in zwei Klassen scheiden, so können wir unterscheiden in politische oder Einwohnergemeinde und in Spezialgemeinden, wozu man die Bürger-, Orts-, Schul-, Armen- und Kirchgemeinden rechnet. Alle Gemeindearten haben das Steuerrecht zuerkannt erhalten als öffentlich-rechtliche Institution, aber nicht in gleichem Umfange alle Spezialgemeinden, wie wir noch sehen werden.

Wie stark die hauptsächlichsten Gemeindearten darauf angewiesen sind, Steuern zu erheben, geht wohl am ehesten, um einen Ueberblick zu haben, aus der Menge der ihr zugewiesenen Verwaltungsaufgaben hervor. In der nachstehenden Tabelle[1]) ist dies ersichtlich.

[1]) Steiger a. a. O. Bd. 1, S. 287 f.

	Allgemeine Verwaltung und Polizeiwesen	Verwaltung des Schulwesens	Verwaltung des Armenwesens
Zürich	E. G.[1] Zivilgemeinde	Primarschulgemeinden Sekundarschulgem.	In der Regel durch die Organe der Kirchgem.
Bern	E. G.	E. G.[2]	E. G. im Prinzip teilweise B. G.[3]
Luzern	E. G.	E. G.	B. G.
Uri	E. G.	E. G.	B. G.
Schwyz	E. G.	E. G.	E. G.
Obwalden	E. G.	E. G.	B. G.
Nidwalden	E. G.	E. G.	Armengemeinde
Glarus	E. G.	Schulgemeinde	Armengemeinde
Zug	E. G.	Schulgemeinde	B. G.
Freiburg	E. G.	E. G.	E. G.
Solothurn	E. G.	E. G.	B. G.
Baselstadt	E. G.	E. G.	B. G.[4]
Baselland	E. G.	E. G. z. T. Schulgem. d. h. für wenige Gemeinden	B. G.
Schaffhausen	E. G.	E. G.	B. G. u. teilweise E. G.
Appenzell A.-Rh.	E. G.	E. G.	E. G.
Appenzell I.-Rh.	E. G.	Schulgemeinde	E. G.
St. Gallen	E. G.	Schulgemeinde	E. G.[5]
Graubünden	E. G.	E. G.	E. G.
Aargau	E. G.	E. G. auch Schulgenossensch.	B. G.
Thurgau	E. G.	Schulgemeinde	Kirchgemeinde
Tessin	—	—	—
Waadt	E. G.	E. G.	E. G.
Wallis	E. G.	E. G.	E. G.
Neuenburg	E. G.	E. G.	E. G.
Genf	E. G.	E. G.	E. G.

Es ergibt sich hieraus zur Genüge, dass die ganze Last der Gemeindeverwaltung zum stark überwiegenden Teile auf der Einwohnergemeinde ruht. Dies ist eine umso bemerkenswertere Tatsache, als infolge der ganz ungenügenden und einseitigen Ausscheidung der Güter der Einwohner- und Bürgergemeinden im Laufe des 19. Jahrhunderts erstere auf eine schlechte finanzielle Basis gestellt wurden.

---

[1]) Einwohnergemeinde.
[2]) Grundsätzlich die E. G., oft aber eigene Schulgemeinde.
[3]) Bürgergemeinde.
[4]) Freiwillige Tätigkeit unter Mitwirkung und Unterstützung des Staates.
[5]) auch die Bürgergemeinde nimmt Anteil.

Steiger sagt[1]), dass im allgemeinen die Lage der Einwohnergemeinde keine rosige sei, dass im Grossen und Ganzen der Vermögensstatus derselben als weniger erfreulich bezeichnet werden muss, im Gegensatz zu den reich dotierten Bürger- und Korporationsgemeinden. Tatsache ist ferner, dass, obwohl für die Bürgergemeinde teilweise die Steuerpflicht besteht, sie doch mit den Erträgen nur zum Teil beitragspflichtig ist. Es finden sich dabei folgende Systeme vor:

1. Völlige Freiheit der Bürgergemeinden bezüglich Verwaltung der Güter und Verwendung des Ertrags (auch keine Armenpflege) in den Kantonen: Bern (ein grosser Teil der Bürgergemeinden), die Korporationen von Luzern, Schwyz, Zug, die Bürgergemeinden von Tessin. Das sind fast alles Kantone mit Gemeinden, die eine starke bis sehr starke steuerliche Belastung aufweisen (vgl. Tabelle S. 38/39).

2. Besorgung der bürgerlichen Armenpflege, sonst freie Verwendung des Nutzens, teilweise Heranziehung des Ertrags der Bürgergüter zur Deckung der öffentlichen Lasten. Hieher gehören ein kleiner Teil der bernischen Gemeinden, die Korporationen von Uri, Nid- und Obwalden, die Tagwen von Glarus, die Bürgergemeinden von Zug, Luzern, Solothurn, Baselland, Schaffhausen, St. Gallen, Aargau, Wallis. Mit Ausnahme von Solothurn, Baselland und Schaffhausen sind es Kantone mit ebenfalls starker bis sehr starker kommunaler Steuerbelastung.

3) Verwendung des Ertrags der Bürgergüter in erster Linie für die Deckung der Auslagen der öffentlichen Verwaltung und erst nachherige Verteilung eines Bürgernutzens. Hieher gehören die Kantone Baselstadt, Zürich, Freiburg, Appenzell A.-Rh., Thurgau, Graubünden, Waadt, Neuenburg, die sogen. gemischten Gemeinden des Berner Jura.

Tatsache ist, dass trotz der Steuerpflicht der Bürgergemeinden und Korporationen natürlich bedeutende Ueberschüsse alljährlich erzielt werden, welche die stark belasteten Einwohnergemeinden gut brauchen könnten, von denen sie aber zum grossen Teil nichts haben. Auf der einen Seite besteht also eine geringe steuerliche Belastung der Bürgergüter und ein schwächeres Empfinden der allgemeinen — auch hohen — Steuern seitens der Bürger zufolge der Zuweisung des Bürgernutzens, auf der andern Seite aber besteht die starke Belastung der Einwohnergemeinde und der Hinblick auf die andern Verhältnisse seitens der Nichtbürger. Das ist das Verhältnis zwischen Bürger- und Einwohnergemeinde. Ein besserer Ausgleich würde die Allgemeinheit entlasten, letztendlich auch die Steuer der Aktiengesellschaft. Auf den Umstand, dass der Ausgleich z. B. im Amtsbezirk Pruntrut stattgefunden hatte, führt es die Direktion des bernischen Gemeindewesens zurück, dass daselbst bis 1882 entweder keine oder dann ganz minime Gemeindesteuern erhoben wurden.

---

[1]) a. a. O. Bd. I, S. 289 und S. 332ff.

Betreff Zürich (Kanton), Waadt, Neuenburg, Appenzell A.-Rh., wo auch das gemischte System herrscht, sagt Steiger,[1]) dass daselbst die Steuern ohne dieses System noch viel höher wären.

Versuche zur Besserung des Ausgleiches stiessen bislang auf starken Widerstand.[2]) Auf den ersten Blick läge es nun im Interesse der sogen. Steuergerechtigkeit, ohne gerade eine Verschiebung der Güter eintreten zu lassen, so doch eine Verschiebung der Verwendung des Ertrages in Szene zu setzen. Auf den ersten Blick, sagten wir. Es sprechen eben auch Gründe für eine weniger radikale Entwicklung. Das Genossengut fesselt viele Bürger an die Heimatgemeinde und zieht die Industrie aufs Land an Stelle der Abwanderung nach den Industriezentren.[3]) Die Industrie fände da also eine mehr oder weniger gut situierte Arbeiterschaft vor. Dabei ist mindestens die Tendenz da, dass die Löhne im Verhältnis zu denjenigen in Industriezentren niedriger sein werden. Für das industrielle Unternehmen — in unserm Falle also die Aktiengesellschaft — wäre es deshalb eine Ueberlegung: 1. ob man in den Industrizentren mit gegebener mässiger Steuerbelastung aber höheren Löhnen seinen Standort nehmen soll, oder 2. ob man in der reichen Bürgergemeinde mit hohen allgemeinen Steuern (Einwohnergemeinde), aber niedrigen Löhnen sich niederlassen soll.

Je mehr das Bestreben zum Ausdruck kommt, die Bürgergüter an den öffentlichen Gesamtlasten teilnehmen zu lassen, desto mehr werden die Löhne steigen, die allgemeine Steuer aber sinken, mindestens ein langsameres Tempo der Steigerung anschlagen: Die Tatsachen von 1. und 2. vorhin erfahren die Tendenz des Ausgleichs.

Vorderhand aber wird dieser Ausgleich sich noch nicht bemerkbar machen. Die Aktiengesellschaft hätte bei der Standortwahl die obigen Ueberlegungen zu machen; für sie kann es von Vorteil oder von Nachteil sein, wenn die Bürgergüter die allgemeinen öffentlichen Lasten mitzutragen haben. Das braucht besondere Untersuchungen, von denen wir hier absehen müssen. Es genügt hier, gezeigt zu haben, wo die Berührungspunkte liegen bei der Rivalität von Einwohner- und Bürgergemeinde.

2. Die Armensteuer.

Aus dem Material heraus gewinnen wir folgende Systematik:

1. Die Armensteuer geht in die Steuer der politischen Gemeinde über (in Gemeinden von 13 Kantonen).

---

[1]) a. a. O. Bd. I, S. 338.

[2]) U. a. hatte die Abstimmung über den bernischen Verfassungsentwurf von 1885 ein negatives Resultat wegen des Ausgleichs in den Gemeinden. Desgl. Schaffhausen: Verfassungsentwurf von 1895. (vgl. über die Gründe den Bericht der bernischen Direktion des Gemeindewesens von 1882 cit Steiger a. a. O Bd. I, S. 337 ff.)

[3]) Gebh. Heer: Die Genossengüter im Kanton St. Gallen, 1892 (cit. Steiger. a. a. O. Bd. I, S. 339).

2. Die Armensteuer ist die Bürgergemeindesteuer.
   a) Mit der Auffassung einer physisch-persönlichen Steuer (Gemeinden von 6 Kantonen).
   b) Mit anderer Auffassung (Gemeinden von 2 Kantonen).
3. Die Armensteuer geht in die Kirchensteuer (Kirchgemeinde) hinein (Gemeinden von 2 Kantonen).

Wo nun die Armensteuer in der Steuer der politischen Gemeinde aufgeht, werden die Aktiengesellschaften gemäss den im vorausgegangen aufgezeigten Steuerbestimmungen herangezogen, ohne ein spezielles Steuerrecht zu normieren und ohne Rücksicht darauf, welche wirtschaftlichen Unterlagen eine Armensteuer für die A. G. im Grunde genommen hat [1]) Die Frage verschärft sich erst dann, wenn die Armensteuer als Einzelsteuer ausgeschieden ist. Wir können hier ein wirtschaftliches und ein charitatives Moment anführen, um die Armensteuer in ihrem Zusammenhang mit der Besteuerung der A. G. zu beleuchten.

Vom wirtschaftlichen Standpunkte aus kann man sagen, dass die A. G. den sozialen Zweck miterfüllen will, die Momente zu beheben, die zur Armensteuer führen können. Sie schafft Arbeitsgelegenheit, sie hilft mitzahlen an den Prämien für die Unfallversicherung, sie schafft möglicherweise einen Unterstützungsfonds für die Arbeiter und Angestellten, kurzum, sie will verhindern, dass eine Armensteuer erhoben werden muss. Soll sie nun, wenn der Fall der Armenunterstützung in Form der Armensteuer eintritt, auch noch mithelfen müssen? Die Frage wäre zu verneinen, wenn nicht andere Momente hinzuträten. Diese sind in der kapitalistischen Wirtschaftsordnung gelegen. Diese hat mit Hilfe des wirtschaftlichen Liberalismus keinen Anstand genommen, die Arbeitermassen, wenn immer es das kapitalistische Interesse verlangte, der Armenunterstützung preiszugeben. In der heutigen, mehr sozialpolitisch orientierten Wirtschaftsordnung kann noch nicht behauptet werden, dass die Wirkungen der kapitalistischen Wirtschaftsordnung verschwinden. Erst wenn die Wirtschaftsverfassung in der Richtung der Arbeitslosenfürsorge, Alters- und Invalidenversicherung genügend gesorgt haben wird, dann fällt der Grund der Berechtigung von selbst dahin, die A. G., als Repräsentantin der heutigen kapitalistischen Unternehmungsform, zur Armensteuer heranzuziehen. Vorderhand steht die Berechtigung noch aufrecht. Auf diesem Boden stehen Zürich und Obwalden.

Will man aber das charitative Moment in den Vordergrund rücken, so kann die Armensteuer grundsätzlich und wesensnotwendig nur der natürlichen Person mit Leib und Seele zugedacht werden, es sei denn, man erachte in der Form der Armenunterstützung (Steuer!) das charitative Moment als stark verwischt, weil ein gewisser Zwang mit der Steuer verbunden ist. Von hier aus liesse

[1]) vgl. Tabelle S. 50.

sich neuerdings die Armensteuer auch für die Aktiengesellschaft begründen. Wenn aus der Fassung der bezüglichen kommunalen Steuerbestimmungen geschlossen werden kann, dass nur die natürlichen Personen der Armensteuer unterworfen sind, so lässt sich dies wohl aus der althergebrachten charitativen Auffassung heraus erklären, aber heute theoretisch nur schwer aufrechterhalten. Die charitative Auffassung, d. h. in diesem Falle die Besteuerung nur der natürlichen Personen, kennen die Gemeinden der Kantone Luzern, Glarus, Zug, Solothurn, Schaffhausen und St. Gallen. Baselstadt kennt nur die Freiwilligkeit, also nicht die Armensteuer.

Dass das charitative Moment in der Armensteuer besteht, kann auch daraus geschlossen werden, dass dieselbe der Kirchgemeinde überlassen worden ist, wie es teilweise in den Gemeinden von Zürich und gänzlich in den Gemeinden des Kantons Thurgau der Fall ist.

3. Die Kirchensteuer.

In den welschen Kantonen (Tessin, Waadt, Wallis, Neuenburg, Genf und Freiburg) und in Obwalden kennt man die Kirchgemeinde nicht. Allfällige Kultussteuern gehen von der politischen Gemeinde aus. Aus dem uns zu Gebote gestandenen Material ist nicht zu erkennen, wie und ob innerhalb der politischen Gemeinde die Steuer ausgeschieden wird. Die Regelung in den Gemeinden der übrigen Kantone lässt folgende Systematik zu:

1. Die Kirchensteuer wird der A. G. oder nur der natürlichen Person aufgelegt, je nachdem

   a) Die bundesgerichtliche Auffassung über den bezügl. Verfassungsartikel der Bundesverfassung im Steuergesetz Eingang gefunden hat, oder

   b) eine andere Auffassung Platz gegriffen hat.

2. Lässt sich wirtschafts-theoretisch und damit steuerlich die Kirchensteuer für die Aktiengesellschaft stützen?

3. Technik:

   a) bei einheitlicher Konfession,

   b) interkonfessionell.

In der Bundesverfassung steht im Art. 49bis geschrieben: „Niemand ist gehalten, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden.“ Aus dieser Fassung heraus kam in verschiedene kommunale Steuergesetze hinein die Auffassung, dass eine Aktiengesellschaft, als juristische Person, als einer Religionsgenossenschaft überhaupt nicht angehörend, keine Kirchensteuer zahlen kann. Eine solche Auffassung kommt im Gemeindesteuergesetz der Kantone

Luzern, Glarus, Solothurn, Schaffhausen, St. Gallen, Graubünden und Aargau zum Ausdruck. Das Bundesgericht hat aber diesen Verfassungsartikel wiederholt anders interpretiert und ausgesprochen, dass jene Einwendung nicht zu Recht bestehe, indem, da nur physische Personen mit leiblicher Existenz der Glaubens- und Gewissensfreiheit fähig sind, auch nur diese Personen sich auf Art. 49bis der Bundesverfassung berufen können und nicht auch Aktiengesellschaften. Dieser Auffassung haben in den Steuergesetzen Ausdruck gegeben die Kantone Zürich, Bern, Schwyz, Nidwalden, Zug, Baselland, Appenzell A.-Rh. und Thurgau.

Das ist die positiv rechtliche Begründung, die Aktiengesellschaften zur Kirchensteuer heranzuziehen. Wie lässt sich diese für die A. G. wirtschafts-theoretisch und deshalb finanztheoretisch stützen?

Es kommt hier sofort die Frage, auf welche Weltanschauung das ganze Wirtschaften der Menschen eingestellt sein will. Die materialistische und die christliche Weltanschauung stehen sich hier einander feindlich gegenüber. Die materialistische Richtung erblickt im religiösen Kult keine Begriffe, die irgendwie einen Einfluss ausübten auf das soziale und wirtschaftlich-ethische Verhalten des werktätigen Volkes in den Unternehmungen. Die Kirche hingegen ist darin nicht ohne Einfluss. Sie lehrt die Autorität einerseits, anderseits aber lehrt sie den Solidaritätsgedanken — Dinge, die in einem Unternehmen gewiss nicht ohne Wirkungen bleiben können, wenn sie nicht anderen Anschauungen unterliegen. Und an die Pflege des Kultus dürfte die A. G. die Kirchensteuer umsomehr zahlen, als der Zuzug der Arbeiter der Kirchgemeinde erhebliche Kosten verursachen kann.

Dass bei der Besteuerung der Aktiengesellschaft an diejenige Kirchgemeinde die Steuer entrichtet werden muss, auf deren Territorium[1]) sich die A. G. befindet, scheint festzustehen und da, wo die Konfession einheitlich ist, keine Schwierigkeiten zu bieten. Ungelöst bleibt die Sache auch dann nicht, wenn der Zuzug von Arbeitern einer andern Konfession angehören sollte; denn die Durchsetzung mit solch fremden Arbeitern wird der Kirche fürs erste keine Kosten verursachen, fürs zweite bei gegebener Zahl sich die zweite Kirchgemeinde mit eben demselben Steuerrecht bilden, sofern nicht andere Strömungen entgegenstehen.

Nach unsern Ausführungen wäre es nun logisch, wenn die Kirchensteuer bei interkonfessionellen Verhältnissen verteilt würde nach dem Verhältnis der im Unternehmen beschäftigten Konfessionsangehörigen. Statt dies zu tun, stellt das Zuger System in erster Linie auf die Konfessionsangehörigkeit der Gesellschafter ab. Ihre Anteile bei der A. G. werden als Steuerobjekt der resp. Kirchgemeinde angesehen. Das restliche Kapital der A.-G. wird im Ver-

---

[1]) Die bündnerische Kirchgemeinde hat keine territoriale Hoheit.

hältnis der auf demselben Gebiete wohnenden resp. Konfessionsangehörigen verteilt. Zürich berücksichtigt nur den letzten Gesichtspunkt und er ist für grössere Verhältnisse wohl der allein mögliche.

Mit diesen Ausführungen glauben wir erschöpfend zu sein.

Schlussfolgerungen.

1. Die Besteuerung der Aktiengesellschaft geht in der Entwicklung in der Richtung der Sondersteuer, sowohl im Objekt- als im Subjektsteuersystem.

2. Die Sondersteuer schliesst in sich das Moment der Ergänzungssteuer (Differenzierung), der Prävention und der Konzentration, ohne jedoch den Aktionär persönlich steuerfrei zu belassen.

3. Die Besteuerung der A. G. läuft in den schweizerischen Gemeinden vielfach die Gefahr der Willkür; deshalb ist

4. Das Verbot der Progression zuweilen am Platze, sicherlich aber die Begrenzung des Steuersatzes.

5. Die Teilung der Steuer der A. G. ist nicht vorbehaltlos zuzugestehen.

6. Das System der Zuschläge ist ein System der Einfachheit; mit ihm sind die Forderungen von 3. und 4. nicht aus dem Auge zu lassen.

7. Grossenteils besteuert man kommunal sowohl die A. G. als auch den Aktionär im Gegensatz zu manchen Kantonen.

8. Interkommunal ist es angebracht, in erster Linie eine Teilung nach der Betriebsgrösse vorzunehmen unter Bevorzugung der Sitzgemeinde der Gesellschaft. Dabei sollte auch die lastentragende Nachbargemeinde eine Steuerquote erhalten.

9. Die Einwohnergemeinde trägt die Hauptlasten. Ein steuerlicher Ausgleich zwischen Einwohner- und Bürgergemeinde hat für die A. G. Vor- und Nachteile.

10. Die A. G. soll in der Armensteuer mitbesteuert werden.

11. Die A. G. soll in der Kirchensteuer mitbesteuert werden, und zwar im allgemeinen im Verhältnis der resp. Konfessionsangehörigen in der Kirchgemeinde.

a) Benutzte Literatur.

Amon. Objekt und Grundbegriff der theoret. Nationalökonomie. Wiener Staatswiss' Stud. herausgeg. v. Ed Bernatzik u. E. Philippovich Bd. X, 1. Heft, Wien 1911.
Antoni. Die Steuersubjekte im Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung nach den in Deutschland geltenden Staatssteuergesetzen. F. A. 1888.
R. van d. Borght. Artikel über Aktiengesellschaftswesen im Handwb. d. Staatsw.
Burckhardt. Kommentar der schweiz. Bundesverfassung 1874.
Brodtbeck. Unser Bundesrecht in Doppelbesteuerungssachen, Bern 1898
Buck. Die weitere Entwicklung der Einkommens- und Vermögenssteuer in Preussen, Finanzarch. 1911.
Buchenberger. Die Steuerreform im Grossherzogtum Baden, Finanzarch. 1901. Finanzpol. u. Staatshaush. im Grossherzt. Baden 1850—1900, Heidelberg 1902.
Borgart E. L. Die Finanzverhältnisse der Einzelstaaten der nordamerikanischen Union. Diss. Halle 1897.
Cohn, Gustav. System der Finanzwissenschaft. Stuttgart 1889.
Cohn, Gustav. Steuerreform im Kanton Zürich und der Bundeshaushalt der Schweiz Finanzarch. 1884.
Carnegie. Kaufmanns Herrschgewalt, übersetzt v. E. E. Lehmann, Berlin 1903.
Clauss. Das Reichsgesetz v. 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung. Finanzarch. 1888.
Cosak, Konrad. Lehrbuch des Handelsrechts. Stuttgart 1910.
Dietzel. Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Verbindung mit der Gemeindebesteuerung, Köln 1859
Dehlinger. Die Besteuerung d. Aktiengesellsch. in Württemberg Finanzarch. 1904.
Dinglinger. Die Einkommenbesteuerung d. Aktiengesellsch. in Preussen u. Baden.
Eheberg. Artikel Doppelbesteuerung im Hdwbch. d. Staatswiss.
Eichmann. Die württemberg. Steuerreform, Annalen des deutschen Reiches 1904.
Feitelberg. Die Einkommenbesteuerung nichtphysischer Personen, Staatswissenschaftl. Studien 1900, Jena
Fuisting. Die direkten Steuern, Bd. I—IV. Berlin 1905, 1915/16.
Fuisting. Einkommensbesteuerung der Zukunft. Berlin 1903.
Gerloff. Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Ztschr. f. schweiz. Statistik 1906.
Gärtner, F. Beiträge zur Lehre von der Preisbildung auf Grund einer statist. Betrachtung von Aktienkursen. Annalen d. deutschen Reiches 1886.
Glässing. Die neue Gestaltung der direkten Staatsbesteuerung im Grossherzogtum Hessen. Finanzarch. 1900.
Held, Ad. Die Einkommensteuer, Bonn 1872.
Heckel, v. Max. Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1907, I. Bd.
Heckel, v. Max. Die Reform der Gebäudesteuer in Frankreich. Finanzarch. 1891.
Hecht. D. staatl. Besteuerung d. Aktiengesellsch. in Deutschland, Finanzarch. 1900.
Huber, Joh. Kapital- und Verwaltungsbeteiligung der Arbeiter in den britischen Produktionsgenossenschaften, Basler volkswirtschaftl. Arbeiten, herausgegeb. und eingel. von Prof. Steph. Bauer, Nr. 4, Stuttgart 1912.
Hunke. Die Entwicklung von Einkommen und Einkommensteuer in England in in den letzten 20 Jahren, Finanzarch. 1905.
Jenne. Spar- und Leihkassen der Schweiz, Diss. Basel 1914.
Jastrow, J. Die Vermögenssteuer und ihre Einfügung in das preussische Steuersystem, Conrads Jahrbuch, Bd. 59, 1892.
Inhülsen, C. H. P. Die geschichtliche Entwicklung und heutige Gestaltung der englischen Einkommensteuer, Finanzarch. 1896.
Kobelt, Hans. Die Entwicklung der Handelsgesellschaften und ihres Rechts in d. Schweiz, insbes. in St. Gallen bis Ende d. XVIII. Jahrh. Bern Diss. 1916.

Karminski. D. Besteuer. u. Entwickl d. Industrieaktien in Oesterreich, Wien 1904.
Keussler. Die neuesten russischen Gesetze über die Grundsteuer, Handels- und Gewerbesteuer, Finanzarchiv 1885.
Lotz. Finanzwissensch., Handb d. öffentl. Rechtes. Einleitungsb. 1917. Tübingen.
Löwenfeld. Zur Frage d. Reform d. direkt. Steuern in Oesterreieh, Finanzarch. 1912.
Landmann, Imhof und Joehr. Das Bundesges. üb. d. Stempelsteuer, Zürich 1918.
May, M. Die Wirtschaft in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, Berlin 1901.
Meyer, Rob. Das Wesen des Einkommens, Berlin 1887. Prinzipien der gerechten Besteuerung in der Finanzwissenschaft. Berlin 1884.
Mill, John Stuart, Grundsätze der polit. Oekon. London 1848. Uebersetzt von Ad. Soetbeer, Hamburg 1852, Bd. I.
Meyer, Hermann. Ein Ueberblick über die französischen Einkommensteuerprojekte. Finenzarch. 1906.
Marcuse. Das amerik. Gesellschaftssteuerges. v. 5. Aug. 1909. Finanzarch. 1910.
Meili. Rechtsgutachten über die Besteuerung von Aktiengesellschaften, Ztschr. f. schweiz. Gesetzgbg. und Rechtspfl. 1882.
R. van Muyden. Exposé critique de la jurisprudence féd. en matière de double imposition suivi la proposition en vue du règlement de cette question par une loi féd. conformément à l'art. 46 de la constitution de 1874.
Neumann. Die Aktien- und ähnliche Gesellschaften als Rechts- und Steuersubjekte. Annalen des Deutsehen Reiches 1905.
Neumann. Grundlagen der Volkswirtschaftslehre 1889.
Neumann. Die Steuer, 1887.
Neukamp. Muss das Agio versteuert werden. Wochenschrift f. Aktienrecht und Bankwesen 1892, Heft 1—17.
Pistorius. Die württembergische Steuerreform, Finanzarch. 1904.
Plehn. Die amerikanischen Vermögenssteuern und ihre Reform, Finanzarch. 1911.
Rau. Grundsätze der Finanzwissenschaft. 5. Aufl Heidelberg 1864/65.
Roscher W. System der Finanzwissenschaft. 1901.
Ring. Artikel Aktiengesellschaften Hdwbch. d. Staatswiss.
Ricardo D. Grundgesetze der Volkswirtschaft und Besteuerung. Uebersetzt von Baumstark, Leipzig 1877.
Schanz G. Die Steuern der Schweiz, Bd. I—V. Stuttgart 1890.
Schanz G. Die direkt. Steuern Hessens u. d.neueste Reform, Finanzarch. 1885.
Schanz G. Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarch. 1896.
Schanz G. Die Frage der Steuerreform in Bayern, Finanzarch. 1900.
Schanz G. Das bayer Ertragssteuersyst. u. seine Entwicklung. Finanzarch. 1900.
Schanz G. Der Abschluss der Steuerreform in Elsass-Lothringen. Finanzarch. 1902.
Schäffle F. Alb. Die Grundsätze der Steuerpolitik 1880.
Schäffle F. Alb. Die Steuern. Hand- und Lehrbuch d. Staatswiss. Leipzig 1897.
Schmoller G. Lehre vom Einkommen, Tübinger Ztschr. f. Staatswiss. 1863
Schneider. Einkommensbesteuerung der über mehrere Staaten sich erstreckenden Gewerbebetriebe mit besonderer Berücksichtigung der württemberg. Rechtssprechung, Finanzarch. 1911.
Schreiber F. Kritische Darstellung der bundesrechtlichen Praxis betr. das Verbot d. Doppelbesteuerung u. Vorschläge zur Regelung dieser Frage in einem gemäss Art. 46 d. Bundesverfass. v. 1874 zu erlassend. Bundesgesetze 1885.
Sombart. Der moderne Kapitalismus, 2. Aufl.
Sombart. Die deutsche Volkswirtschaft im XIX. Jahrhundert 1903.
Seligmann. Impôt sur le revenu, Paris 1913.
Sieghart. Die Steuerreform in Oesterreich, Finanzarch. 1897.
Sodoffsky. D. Ges üb. d. Staatsgewerbest. in Russl. v. 8. Juni 1898, Finanzarch. 1900.
Sodoffsky. Die Reichseinnahmequellen Russlands, Finanzarch. 1909.
Speiser. Die Grundzüge eines Bundesgesetzes betr. das Verbot der Doppelbesteuerung, Ztschr. f. schweiz. Recht 1902.
Speiser. Das Verbot der Doppelbesteuerung, Ztschr. f. schweiz. Recht 1887.

Speiser. Die Praxis des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen seit dem Jahre 1897, Festschr. f. d. 52. Jahresversammlung des schweiz. Juristenvereins, Basel 1915.
Steiger. Finanzhaushalt der Kantone, Bd. I, III, IV.
von Stein Lorenz. Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 5. Aufl., Leipzig 1885/86.
Steinitzer. Zur Besteuerung der Aktiengesellschaften in Oesterreich, Jahrbuch f. Nat. ök. und Statist 1904.
Strutz. Die direkten Steuern, Verwaltungsarchiv XI.
Umpfenbach K. Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 2. Aufl., Stuttgart 1887.
Ullmer. Staatsrechtliche Praxis der schweiz. Bundesbehörde, Bd. I.
Vocke W. Die Abgaben, Auflagen und die Steuer, 1887.
Vogt. Gutachten betr. die Einführung der progressiven Steuer in einer besonderen Besteuerung der Aktiengesellschaften im Kanton Baselland, Zürich 1882.
Wagner Ad. Finanzwissenschaft 2. Aufl., Leipzig 1890.
Wagner Ad. Das Aktiengesellschaftswesen, Jahrb. f. Nationalök. und Statist. 1880.
Wagner Ad. Die finanzielle Mitbeteiligung der Gemeinden an kulturellen Staatseinrichtungen, 1904.
Wagner Ad. Direkte Steuern i/Hdbch. der pol. Oek. v. Schönberg.
Wagner Ad. Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen 1891, Finanzarch. 1894.
Wertheim J. Ueber die Frage der Gewinnbeteiligung der Arbeiter, Schriften des Vereins f. Soz. pol. 1874.
Wiener H. Goldschmidt, Behrend: Zur Reform des Aktiengesellschaftswesens, 3 Gutachten. Schriften des Vereins f. Soz. pol. 1873.
Waldkirch. Zur Revision des schweiz. Aktienrechts. Monatsschrift f. Handelsrecht und Bankwesen. 1904.
Weber Leo. Das Verbot der Doppelbesteuerung nach einer steuerrechtlichen Untersuchung des Herrn Prof. Dr. P. Speiser, Ztschr. des bernischen Jur. Vereins 1887.
Wittschewsky. Die Budget- und Steuerverhältnisse Russlands, Jahrbuch f. Nat. ök. und Statist. 1904.
Zwiedineck-Südenhorst. Der Abschluss der badischen Steuerreform durch das Vermögenssteuergesetz v. 28. Sept. 1906. (Finanzarch. 1907).
Zienssen. Die Einkommensteuerpflicht des Agio, 1900.
Zürcher E. Kritische Darstellung der bundesgerichtlichen Praxis betr. das Verbot der Doppelbesteuerung und Vorschläge zur Regelung der Frage in einem gemäss Art 46 der Bundesverfassung zu erlassenden Bundesgesetze, 1885.

---

b) Quellenmaterial.

Die kantonalen und kommunalen Steuergesetze und Verordnungen.
Die hauptsächlichsten ausländischen Steuergesetze.
Finanzarchiv, Jahrgang 1884—1916.
Zeitschrift für schweiz Statistik, Jahrgang 1900—1916.
Finanzjahrbuch, bearbeitet von J. Steiger.
Bulletin de statistique et de législation comparée.
Von der Tagespresse hauptsächlich „Basler Nachrichten“ und „Neue Zürcher Zeitung“.
Schweiz. Bundesblatt.
Gesetzessammlung schweiz.
Anfragen an kantonale und kommunale Finanzverwaltungen.

Vita.

Am 12. März 1882 wurde ich, Rudolf Schwarzmann, Bürger von Basel und Mels (Kt. St. Gallen) in Gossau (Kt. St. Gallen) als zweitältester Sohn von fünf Geschwistern, geboren. Zufolge einer Amtsversetzung meines Vaters übersiedelten meine Eltern im Jahre 1883 nach Buchs (Kt. St. Gallen). Mein Vater, Jakob Schwarzmann, ist heute daselbst pensionierter Bundesbahnbeamter, meine liebe Mutter, Anna Katharina, geb. Bommer wurde uns Ende 1918 durch den Tod entrissen. 1897 trat ich in Schwyz ins Gymnasium ein, um die vier letzten Klassen und den einklassigen philosophischen Kurs zu absolvieren. 1902 bestand ich die Maturität mit Erfolg. Nach kürzerem Aufenthalt in der französischen Schweiz trat ich 1903 in die eidgenössische Zollverwaltung ein und verblieb unter zwei Beförderungen in derselben bis zum heutigen Tage. Ohne irgendwelche berufliche Unterbrechung lag ich dem Studium an der hiesigen Universität von 1915 bis 1919 ob. Die Vorlesungen hörte ich bei den HH. Professoren Bauer, Landmann, Michels, Ruck und Braun. Die staatswissenschaftlichen Uebungen besuchte ich bei Herrn Professor Bauer. Die Dissertation ist unter Leitung der HH. Professoren Bauer und Landmann entstanden.